



# II CONGRESSO UFERSA DE CONTABILIDADE

08 a 10 de maio de 2015

Local: Ufersa - Lado Oeste - Bloco de Aulas DCAN

## ANAIS 2015

**Mossoró/RN**

**ISSN 2357-9404**

## MENSAGEM DE BOAS VINDAS

A segunda edição do Congresso Ufersa de Contabilidade apresentará temas voltados ao meio acadêmico e empresarial. Contará com palestras, minicursos e apresentação de trabalhos científicos. O evento já conta com a experiência da primeira edição e seguirá fomentando a discussão contábil no oeste potiguar.

A cerimônia de abertura contará com a palestra do professor Josediton Alves Diniz (Professor Doutor da Universidade Federal da Paraíba, auditor do TCE/PB e autor do livro “Análise didática das demonstrações contábeis”) com o tema **Análise Contemporânea das Demonstrações Contábeis**. Trata-se de assunto relevante na prática contábil, cuja demanda abrange interesse de instituições públicas e privadas.

No segundo dia de evento serão apresentados artigos científicos dentro de quatro áreas identificadas pela Comissão Científica: Ensino, Contabilidade para usuários externos, Contabilidade Gerencial e Aspectos Especiais. Os trabalhos serão apresentados em formato de grupos e, ao final da sessão, debatidos entre os professores das bancas, autores de artigos e a plenária.

No âmbito mais prático, serão ministrados quatro minicursos: a) **Fluxo de Arrecadação de Cobranças de Tributos Federais**, com Wyllo Marques Ferreira Júnior (Delegado da Receita Federal em Mossoró/RN); b) **Bloco K do EFD – Controle de Estoques**, com Ana Zanandrea Rocha (Contadora e Professora Especialista da UERN); c) **Vínculo Empregatício: interpretação judicial e seus efeitos**, com o Bruno Ernesto Clemente (Advogado, Professor Mestre da UERN e Dirigente da Associação Norteriogrândense de Advogados Trabalhistas), e; d) **Empreendedorismo e Modelagem de Negócios (plano de negócios)**, com a Professora Doutora Liêda Amaral de Souza (Contadora e Professora da UnP).

Finalizando o segundo dia, teremos a palestra **Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com ênfase em IFRS** ministrada pelo Professor Antônio Carlos Ribeiro da Silva (Professor Doutor da UFBA, Vice-Presidente do CRC/BA e autor do livro “Manual de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas”), abordando aspectos teóricos e práticos sobre a implantação de normas internacionais de contabilidade em empreendimentos que são característicos da região.

No encerramento teremos a premiação dos melhores artigos e banners com entrega de certificados, além de momentos de interação entre os participantes e espaço para discussão sobre a próxima edição do congresso.

Contamos com a colaboração de professores e alunos engajados com a disseminação do conhecimento na área contábil, aos quais enviamos nossa gratidão. Nossos patrocinadores também se fizeram presentes e interessados na realização dessa segunda edição. Agradecemos a todos!

Sejam Bem Vindos!

Moisés Ozório de Souza Neto  
Comissão Organizadora

Kléber Formiga Miranda  
Comissão Científica

### **CORPO DIRETIVO**

Prof. José de Arimatea de Matos (Reitor)

Prof. Augusto Carlos Pavão (Pró-Reitor de Graduação)

Prof. Felipe de Azevedo Silva Ribeiro (Pró-Reitor de Extensão e Cultura)

Profa. Ludimilla Carvalho Serafim de Oliveira (Chefe do DACS)

Prof. Kléber Formiga Miranda (Coordenador do Curso de Ciências Contábeis)

### **COMISSÃO ORGANIZADORA**

Prof. Moisés Ozório de Souza Neto

Prof. Kléber Formiga Miranda

### **COMISSÃO CIENTÍFICA / AVALIADORES**

Antonio Erivando Xavier Júnior (UFERSA)

Augusto Cezar da Cunha e Silva Filho (UFERSA)

Auris Martins de Oliveira (UERN)

Carlos Alberto de Souza Soares (Mater Christi)

Dimas Barreto de Queiroz (UFERSA)

Francisco Tavares Filho (UERN)

Francisco Igo Leite Soares (UERN)

Hugo Azevedo Rangel de Moraes (UERN)

Jane-Elly Nunes da Costa (UnP)

João Matheus França Bezerra (UFERSA)

Joaquim de Siqueira Furtado Neto (UFERSA)

John Pablo Cândido Dantas Silva (UFERSA)

Kléber Formiga Miranda (UFERSA)

Marcleide Maria Macedo Pederneiras (UFPB)

Mário César Sousa de Oliveira (UERN)

Miguel Carioca Neto (UFERSA)

Moisés Ozório de Souza Neto (UFERSA)

Rondinelli Batista Cândido (UFERSA)

Rosângela Queiroz Souza Valdevino (UERN)

Sérgio Luiz Pedrosa Silva (UERN)

Tarso Rocha Lula Pereira (UNIFACEX)

Thaiseany de Freitas Rêgo (UFERSA)

## SUMÁRIO

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO FERRAMENTA DE APOIO AO GESTOR MUNICIPAL: Um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Rafael Godeiro - RN .....	1
UMA AVALIAÇÃO FINANCEIRA SOB A CONCEPÇÃO DE MODELOS DE PREVISÃO DE INSOLVÊNCIA: um estudo de caso em empresas de capital aberto do segmento de papel e celulose	12
O ACORDO DE TRABALHO NO BANCO DO BRASIL: ADAPTAÇÃO AO BALANCED SCORECARD: Uma pesquisa sobre sua aceitação na agência do Banco do Brasil de Russas-CE.....	23
O BALANCED SCORECARD NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL EM MOSSORÓ/RN.....	35
UM ESTUDO SOBRE OS DESAFIOS DA IMPLANTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD EM UMA MICROEMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS .....	46
O PAPEL DA CONTROLADORIA NO CONTROLE DE CUSTOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL....	57
CONTROLE GERENCIAL: UMA ANÁLISE NAS EMPRESAS CONTÁBEIS DA CIDADE DE CAICÓ/RN.....	70
GESTÃO FINANCEIRA EM PEQUENAS EMPRESAS: UM ESTUDO EM INDÚSTRIAS DE EXTRAÇÃO E REFINO DE SAL .....	82
A EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO EM EMPRESAS AGRÍCOLAS: UM ESTUDO NAS COMPANHIAS COTADAS NA BOVESPA NO PERÍODO DE 2010 A 2011 .....	94
RECURSOS MUNICIPAIS: VISÃO SOBRE O SEU ACOMPANHAMENTO POR PARTE DE DISCENTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE UMA UNIVERSIDADE PÚBLICA .....	106
UM ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DE GESTORES NO PROCESSO DECISÓRIO PARA A IMPLANTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOCIAL NAS EMPRESAS .....	117
OS BENEFÍCIOS PROVENIENTES DA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS SOCIAIS E AMBIENTAIS: um estudo de caso na empresa Indaiá Brasil Águas Minerais LTDA no município de Mossoró-RN.....	129
PERSPECTIVAS DO ENSINO/APRENDIZAGEM DA CONTABILIDADE AMBIENTAL: UM ESTUDO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE .....	140
EDUCAÇÃO CONTINUADA: Uma percepção dos contadores da cidade de Mossoró- RN .....	153
A PERCEPÇÃO DOS DISCENTES DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UFERSA QUANTO À ADOÇÃO DE NOVAS FERRAMENTAS DE ENSINO-APRENDIZAGEM .....	163
ÉTICA PROFISSIONAL: UM DESAFIO PARA O CONTADOR NA ERA DIGITAL .....	177
O IMPACTO DA DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DA CESTA BÁSICA: uma abordagem em supermercados de Aracati- CE .....	189
IMPACTO DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED) SOBRE A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL .....	200

## BANNERS

CONTROLES INTERNOS, GERENCIAMENTO E CONTROLE DE UM HOTEL NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ-RN. ....	213
---	-----

A CONTABILIDADE RURAL E SUA IMPORTÂNCIA PARA A GESTÃO DO AGRONEGÓCIO: um estudo sobre a percepção dos produtores rurais .....	214
A APLICABILIDADE DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO PARA MICROS E PEQUENAS EMPRESAS NO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL .....	215
A IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL PARA TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA JR CONTABILIDADE, EM CAICÓ/RN .....	216
A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA PARA A GESTÃO PÚBLICA: Um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Areia Branca-RN .....	217
UMA ANÁLISE COMPARATIVA EM RELAÇÃO A APLICABILIDADE DO ORÇAMENTO PÚBLICO E A LRF DESTINADO Á SAÚDE NO MUNICÍPIO DE AFONSO BEZERRA – RN NO EXERCÍCIO DE 2013 .....	218
REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS: UM ESTUDO NOS MAIORES BANCOS ATUANTES NO MERCADO BRASILEIRO NO PERÍODO DE 2009 A 2013 .....	219
VIABILIDADE FINANCEIRA: um comparativo entre os Regimes Próprios de Previdência Social dos Municípios de Felipe Guerra e Mossoró- RN .....	220
NOTA FISCAL ELETRÔNICA E SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED: Diagnóstico de sua aplicação na indústria de grande e pequeno porte.....	221
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE CORRETAGEM DE SEGUROS NA CIDADE DE CAICÓ/RN.....	222
O CONHECIMENTO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL PELOS FUTUROS CONTADORES: UMA ANÁLISE A PARTIR DA PERCEPÇÃO DE ALUNOS DA ESFERA PÚBLICA .....	223

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO FERRAMENTA DE APOIO AO GESTOR MUNICIPAL: Um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Rafael Godeiro - RN**

Francisco Igo Leite Soares  
Kennedy Paiva da Silva  
Manoel Firmino da Silva Filho

**RESUMO**

Com o advento da criação de vários dispositivos legais, que normatizam e disciplinam a implantação e funcionamento do Controle Interno, podemos encontrar facilmente municípios em que a atuação do Controle Interno atua de forma deficiente, tendo como papel exclusivo o cumprimento da formalidade legal exigida pelos órgãos fiscalizadores, exonerando supostamente o controle interno de qualquer atuação efetiva. O objetivo esperado sobre o estudo é verificar a forma de atuação do Controle Interno nos municípios de pequeno porte. A coleta de dados se deu por meio de pesquisas documentais, entrevista com o Gestor Municipal onde foram colhidas informações referentes ao Controle Interno do Município de Rafael Godeiro, e consultas em sites especializados. O presente estudo busca evidenciar a importância do Controle Interno e como sua atuação é de fundamental importância para o sucesso da administração, contribuindo para o alcance das metas estabelecidas para o exercício. Bem como, demonstrar como atuação eficaz do Controle Interno é capaz de proporcionar ao gestor público maior tranquilidade quanto aos atos de sua administração e contribuir para que o controle externo não venha apontar falhas e problemas que, uma vez detectados pelo Controle Interno poderiam ser corrigidas ou até mesmo evitadas.

**Palavras-chave:** Controle Interno Municipal, Estrutura Organizacional, Responsabilidade Fiscal.

## 1. INTRODUÇÃO

É inquestionável a necessidade de controle em empresas, tanto no setor privado quanto no setor público. A implantação de sistemas de controle interno pelos municípios galga as exigências legais, constituindo-se em uma oportunidade de dotá-los de uma rede de instrumentos e informações que auxiliem a gestão dos recursos públicos.

A necessidade de controle ha muito vem sendo tratada como crucial para a gestão pública, como pode ser observada na Lei nº. 4.320, que aponta a necessidade de atuação do Controle Interno e Externo como responsáveis por um conjunto de ações que devem ser realizadas com o objetivo de executar e fiscalizar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e orçamentos de governo, e também a avaliação do resultado da gestão pública.

Posteriormente reafirmado com no artigo 74 da Constituição Federal (CF) e mais recentemente com consequência do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) um grande desafio veio se impor à administração dos governos subnacionais-locais: a estruturação do controle interno face a necessidade de adequação aos limites de gastos impostos pela lei.

Ao analisar como se deu o processo de implantação do Controle no município, bem como sua forma de atuação e sua estrutura funcional, objetivamos esclarecer a importância de uma efetiva participação do Controle Interno na fiscalização da aplicação dos recursos estabelecidos no plano plurianual, além de garantir que está obtido o maior benefício possível dos fundos públicos que estão sendo gastos em suas organizações.

Destarte, este trabalho utilizou-se da metodologia baseada em fontes bibliográficas e entrevistas, com foco na administração pública municipal, buscando evidenciar os benefícios tais como a tranquilidade e o sucesso que o gestor público terá a partir do momento em que utilizar de forma gerencial para as tomadas de decisões, as informações contidas nos relatórios do Controle Interno.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DO CONTROLE E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O exercício do controle é muito antigo e presente em todas as civilizações, a necessidade de controlar e averiguar a evolução das riquezas patrimoniais de uma civilização. Atualmente, podemos definir controle como sendo a atividade de verificação dos registros de uma ação, bem como afirma Flávio da Cruz e José Osvaldo Glock (2003, p. 17)

Qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado, etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Além disso, o controle também pode ser conceituado como a fiscalização exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado, ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção (GUERRA, 2003, p. 23).

Desta forma, podemos entender que a atividade de controle pressupõe o estabelecimento de um padrão pré-determinado, que servirá de baliza ante o que for executado, com vistas a verificar a sua conformidade, indicando a necessidade de ações

corretivas, se for o caso.

A Administração Pública, por sua vez, compreende como sendo a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando ao bem comum (MEIRELLES, 2004, p.64).

A necessidade de controles sobre a Administração Pública surgiu no Estado de Direito, em razão da necessidade de se garantir o cumprimento da lei e o atendimento do interesse público, evitando o abuso de poder por parte dos governantes.

No entanto, todo homem que dispõe de poder tende a abusar dele, sendo recomendável organizar o governo de forma a não oportunizar esse abuso e para que não se possa abusar do poder é preciso que, pela disposição das coisas, o poder freie o poder (MONTESQUIEU, 1985, p. 148).

Dessa forma, é necessário que haja um modelo de separação de poderes em que o Estado cumpra as funções essenciais e independentes, tais como: legislar, executar as leis e julgar as controvérsias decorrentes da sua aplicação.

No Brasil, o modelo de separação de poderes adotado pela Constituição de 1988 é o flexível, que conta com três poderes independentes e harmônicos – executivo, legislativo e judiciário –, mas que se controlam mutuamente com vistas ao cumprimento dos deveres constitucionais de cada um, de modo a assegurar um sistema de freios e contrapesos (MILESKI, 2003, p.139).

Destarte, a principal finalidade do controle é garantir que a atuação da Administração esteja alicerçada nos princípios que lhe são impostos pelo judiciário, como os da legalidade, impessoalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade e eficiência.

É este o entendimento que os gestores públicos municipais precisam ter quanto à existência de controle e não o conceito errôneo de que o controle é um ato de interferência de profissionais com o objetivo de identificar falhas e irregularidades em sua administração a fim de prejudicá-lo.

Bem como afirma Machado e Reis (1997, p. 166) “é através do exercício pleno do controle evitar que as entidades governamentais desperdicem os recursos que lhes são oferecidos pela sociedade, e se endividem mais do que o seu próprio lastro financeiro permite”.

A fim de garantir maior transparência e legitimidade a Lei 4.320/64 instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelecendo que o controle fosse exercido pelos poderes Legislativo e Executivo, mediante controle externo e interno, respectivamente.

A exigência de controle foi reafirmada pela CF de 1988 em seus artigos 31 e 70:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O artigo 31 aplica-se somente aos municípios, e o artigo 70 a todas as esferas de governo, visando uma gestão efetiva, baseada na economicidade, na eficácia e na legalidade.

## 2.2 O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

É importante ressaltar que a implantação do controle interno possui uma ampla fundamentação legal. No âmbito federal temos a Lei Federal 4.320/64, a CF de 1988 e a Lei Complementar 101/00 – LRF. Na esfera municipal há ainda, a Lei Orgânica, que geralmente dedica alguns artigos ao funcionamento do Sistema de Controle Interno. A instituição do Controle Interno necessita de Lei, que disporá sobre sua criação, decreto que regulamente o seu funcionamento e a nomeação de seus agentes, que geralmente é feita por meio de portaria.

Podemos identificar o controle interno como sendo o trabalho realizado a partir de procedimentos e normas adotados pela organização municipal, com o objetivo de avaliar as condutas administrativas produzidas dentro da própria organização, muitos até confundem o papel do Controle Interno com o da Auditoria Interna, mas esta é uma visão equivocada, uma vez que auditoria interna é trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles interno, normalmente realizada por um departamento especializado. De acordo com a Controladoria-Geral da União(2013):

O Controle Interno, no âmbito de uma Prefeitura, visa a garantir a integridade do patrimônio público e verificar a conformidade entre os atos praticados pelos agentes públicos e os princípios legais estabelecidos, auxiliando o gestor na correta aplicação dos recursos. A sua função é guiar e orientar o administrador público durante a sua gestão, no exercício de cada programa, projeto e meta para que o resultado de cada atuação seja atingido de maneira eficaz.

Com a implementação das novas legislações aplicadas ao setor público, principalmente quanto às questões de transparência, o Controle Interno se torna um órgão ainda mais imprescindível, por isso implanta-lo de fato, de maneira efetiva, aperfeiçoará a alocação dos recursos públicos, evitando fraudes, erros e desperdícios que prejudicam os resultados a serem alcançados.

Segundo Cavalheiro e Flores (2007), os controles internos servem para auxiliar o gestor na busca de sua missão – colocar serviços públicos à disposição da comunidade – tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre no município, não com conhecimento empírico (baseado somente na experiência – quando existe – e sem qualquer conhecimento científico), mas, sim, voltado para técnicas modernas de administração (planejamento e gestão), possibilitando a correção de desvios ou rumos da sua administração.

Confirmado por Machado e Reis (1997, p.165), “(...) representa uma ferramenta de grande importância na detecção de falhas operacionais dos procedimentos adotados e na manutenção da integridade da entidade”.

Os objetivos do Controle Interno devem ser direcionados no sentido de melhorar a alocação dos recursos, obter informações confiáveis dos resultados atingidos, salvaguarda os ativos, cumprir com as normas legais que regem a administração pública evitar riscos que possibilitem erros, desperdícios ou fraudes, e num sentido mais amplo, contribuir de maneira efetiva para que se possa alcançar as políticas da administração, com segurança na efetivação das ações.

As ações de controle podem ser preventivas, que são voltadas para a correção de eventuais desvios em relação às metas estabelecidas e aos procedimentos realizados, concomitante, que visa acompanhar a execução dos atos, e posteriores, que procuram identificar erros e falhas cometidas no ato já praticado.

## 2.3 EXIGÊNCIAS DO TRIBUNAL DE CONTAS QUANTO A ATUAÇÃO DO

## CONTROLE INTERNO

Os sistemas de controle externo e interno se completam, uma vez que este último é instrumento necessário para viabilização do cumprimento da missão institucional do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas (TC), o qual tem o poder de condenar os responsáveis por atos públicos e até aplicar algumas sanções.

Contudo, foi a Constituição de 1967 incluiu entre as atribuições do sistema de controle interno a de criar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa (art. 72, inciso I), implicando na necessidade de se estabelecer integração entre os controles interno e externo. A respeito do tema, Bugarin (apud BARBOSA, 2002, p. 60) aponta que:

Como se percebe, o estreito relacionamento dos sistemas de controle interno e externo é indispensável para assegurar uma eficiente fiscalização dos atos da Administração Pública. Para tanto, faz-se necessário não só que ambas as modalidades de controle possuam autonomia e tenham à sua disposição os recursos humanos e materiais indispensáveis ao exercício de suas atividades, mas também que sua atuação se dê de forma integrada, criando uma unidade sistêmica que assegure a eficiência e a eficácia da função controle. Além de manter a dualidade de controles – Controle Interno e Controle Externo

–, operando de forma integrada, a Constituição Federal de 1988 inovou ao estabelecer a vinculação entre os sistemas. O parágrafo 1º do art. 74 disciplina que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

A Lei Complementar nº. 101, de 2000, que instituiu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, trouxe em seu corpo o fortalecimento do sistema de controle interno. É, então, delegado ao sistema a fiscalização do cumprimento das normas emanadas dessa lei (art. 59), tornando obrigatória a aposição da assinatura da autoridade responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal, juntamente com a do chefe do respectivo Poder – vide art. 54, parágrafo único.

Destarte, o controle interno diante da vantagem de estar próximo de todos os processos que ocorrem durante a execução das tarefas tem o objetivo de orientar, e desta forma identificar possíveis desvios e antecipar a regularização, além de coibir que novos desvios de mesma natureza voltem a ocorrer.

Para Bugarin (1995, p.47): “Infelizmente, no Brasil o relacionamento entre os órgãos de controle interno e os de controle externo não é satisfatório, carecendo ainda de uma atuação mais harmônica”.

Assim sendo, especialmente na esfera municipal, a atuação integrada dos sistemas, conforme preconizado na Carta Constitucional vigente, ainda não ocorre na forma e na intensidade necessárias, em razão de que o Poder Executivo não concede ao controle interno os meios e as condições indispensáveis para a sua implementação.

No entanto, é necessário a existência de harmonia entre os dois controles, exercendo suas funções concomitantemente e em parceria, para assim contribuírem e aperfeiçoarem as ações dos gestores municipais, oferecendo-lhes a segurança quanto ao atendimento das exigências legais.

### 3. METODOLOGIA

#### 3.1 DELIMITAÇÃO

O presente trabalho é considerado como uma pesquisa aplicada, por se caracterizar como sendo um estudo sistemático motivado pela curiosidade intelectual, tendo por finalidade conhecer a fundo os mecanismos de controle interno adotados pelos gestores em uma instituição pública municipal, além de observar a importância destes mecanismos na gestão e seus resultados. A instituição escolhida é a Prefeitura Municipal de Rafael Godeiro - RN, por ser conveniente e acessível para a pesquisa, uma vez que o pesquisador reside no município em questão.

Trata-se de um estudo de caso, que Segundo Yin (apud GIL, 2002), é uma indagação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do contexto da vida real, quando a fronteira entre o fenômeno e o contexto não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidências são utilizadas. A utilização do estudo de caso é maior em estudos exploratórios e descritivos (GIL, 2002).

Ainda, caracteriza-se como de cunho qualitativa, pois não houve o uso de instrumentos estatísticos na análise dos dados. Os dados foram expressos na forma de transcrição das informações e sempre que possível fazendo uma correlação com os autores reestudados.

Foram utilizadas fontes secundárias do tipo bibliográfica, pois houve o uso de referências teóricas embasadas em livros, publicações especializadas, artigos, revistas e dados oficiais publicados na internet, que abordam direta ou indiretamente o tema em análise, sendo observando a veracidade da fonte quanto a este último. Assim, com relação ao objeto da pesquisa e às considerações feitas, esta pesquisa se enquadra numa abordagem descritiva e exploratória apropriada para a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real.

#### 3.2 MUNICÍPIO PESQUISADO

A pesquisa foi realizada na Prefeitura Municipal de Rafael Godeiro, localizado no sertão do Estado do Rio Grande do Norte. O município teve sua emancipação política em 19 de dezembro de 1963. Um município pequeno, em que sua população estimada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2014), no ano de 2013 foi de 3.063 habitantes, possuindo uma área territorial de 100,073 km<sup>2</sup>.

A prefeitura conta com oito secretarias, entretanto a pesquisa foi aplicada mais precisamente à Secretaria de Administração. Situado no primeiro nível hierárquico da administração direta do Poder Executivo Municipal.

Esta Secretaria coordena as atividades ligadas à administração geral do município. Elabora a proposta do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual. Compra, guarda e distribui os bens e serviços destinados ao município, promovendo sua padronização. Tomba registra, inventaria e protege os bens móveis e imóveis, semoventes e de natureza industrial de propriedade do município ou sob sua custódia. A secretaria também fiscaliza os contratos relativos a serviços executados por terceiros.

#### 3.3 COLETA DE DADOS

O Fato do presente trabalho se tratar de estudo de caso e tendo como objeto os controles internos na gestão do município de Rafael Godeiro - RN, o uso do instrumento de

coleta de dados escolhido foi a entrevista semiestruturada. A entrevista trata-se de um processo de interação social entre duas pessoas na qual uma delas, o entrevistador, tem por objetivo a obtenção da informação por parte do outro, o entrevistado (MARTINS, 2000).

Foi escolhido tal ferramenta, por ter conhecimento prévio que trata-se de uma única pessoa, na qual podia conceder informações a respeito dos controles internos na instituição. O primeiro contato com a responsável foi apenas para agendar uma horário e explicar sobre a importância do estudo.

Em seguida, foi enviado um e-mail à responsável por responder a entrevista contendo o roteiro de questionamentos que seriam realizados na abordagem. Além de tratar da confirmação do horário da entrevista.

Realizou-se uma única entrevista com a Secretária de Administração da Prefeitura municipal de Rafael Godeiro, de forma direta e semiestruturada, no qual o tema foi particularizado sobre a importância do controle interno na instituição, e com perguntas iniciais previstas antecipadamente, para em seguida a improvisação de outras perguntas em função das respostas do interlocutor.

A referida entrevista teve uma duração de cerca de 30 minutos e foi desenvolvida às 09 horas e 30 minutos do dia 28 de março de 2014, na sede da prefeitura, localizada na Avenida Deputado Aderson Dutra, 72, Centro, conforme agendado.

Para garantir único instrumento escolhido seja capaz de validar o estudo e evitar que a pesquisa ficasse subordinada à subjetividade do pesquisador a entrevista foi gravada com a autorização da entrevistada, com a finalidade de não se perder nenhuma informação. E em seguida a gravação foi transcrita e depois analisada.

Por sua vez, o roteiro da entrevista foi feito com intuito de aprimorar o instrumento utilizado, tanto em relação ao conteúdo abordado quanto aos procedimentos a serem seguidos. A entrevista obedeceu a uma estrutura pré-formulada e formada por 15 questões (Quadro 1), abordando questões referentes a denominação do controle interno na prefeitura, nível hierárquico, equipe responsável, principais atividades e limitações do controle interno.

1) Qual o número de habitantes do Município?
2) Como funciona a coordenação do Sistema de Controle Interno no seu município?
3) Qual é o número de componentes do órgão de coordenação do Sistema de Controle Interno?
4) Os membros integrantes do órgão de coordenação do Sistema de Controle Interno são Efetivos ou Comissionados
5) Qual foi a data de designação dos atuais membros integrantes do órgão de coordenação do Sistema de Controle Interno para o exercício dessas atividades?
6) Todos os membros integrantes do órgão de coordenação do Sistema de Controle Interno receberam treinamento específico para o desenvolvimento das atividades de controle interno?
7) Qual o nível de escolaridade do Chefe do órgão de coordenação do Sistema de Controle Interno?
8) Qual o nível de escolaridade dos demais membros do órgão de coordenação do Sistema de Controle Interno?
9) Qual o valor da remuneração recebida pelos servidores integrantes do órgão de coordenação do Sistema de Controle Interno?
10) Como é realizado o planejamento das atividades a serem desenvolvidas pelo Sistema de Controle Interno?

11) O Controle Interno do Município tem atuação pautada por Projeto de Lei, conforme com aprovação na Câmara Municipal?
12) O Controle Interno está atuando como ferramenta de auxílio à gestão municipal?
13) Informar, sucintamente, como são desenvolvidas as atividades de coordenação do Sistema de Controle Interno no seu Município.
14) Qual sua avaliação a respeito do funcionamento do Sistema de Controle Interno no seu Município?
15) Qual a sua avaliação acerca do nível de conhecimento técnico específico dos membros integrantes do órgão de coordenação do Sistema de Controle Interno?

Quadro 1 - Questões  
Fonte: Autores da Pesquisa, 2015

#### 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

A entrevista foi realizada com a Secretaria de Administração do município, com a Sra. Ludmila Carlos Amorim de Araújo, sendo esta a Secretária de Administração Municipal. Que prontamente respondeu as questões pré-elaboradas e demais questões correlacionadas que surgiram durante a entrevista visando enriquecer o trabalho.

A primeira questão foi aplicada com o intuito de orientar quanto ao número de habitantes do município e conseqüentemente situar sobre a receita municipal bem como o número de empresas instaladas no município. Como esperado, devido aos dados obtidos na expectativa do IBGE, o número de habitantes aproxima-se de 3.100 munícipes, sendo assim um município pequeno e por sua vez uma receita análoga ao mesmo.

No segunda questão procurou situar como é constituído o controle interno na prefeitura. A Sra. Secretária informou que não há um setor próprio e nem um sistema instalado como preceitua a Lei de Responsabilidade Fiscal. Entretanto o controle interno é exercido, de forma subordinada e diretamente ligada a Secretaria de Administração, a Secretaria de Finanças e ao Gabinete do Prefeito. Ademais, podemos ressaltar que na empresa pública não há o respeito a segregação de funções, onde o controle interno deveria ficar em um setor próprio.

Mesmo o controle interno sendo de forma informal, não sendo legalmente constituído, suas atividades devem ser exercidas em todos os níveis hierárquicos, conforme defende a Controladoria-Geral da União - CGU em seu Manual da Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão onde há uma orientação da necessidade urgente da implantação dos controles internos nos municípios.

Contudo a secretária enfatizou a necessidade que há no município instituir um coordenador de controle interno, pois é uma preocupação do TCE - RN que já vem de longa data. Que segundo a mesma, a realidade do município de Rafael Godeiro não diferencia-se de muitos municípios do nosso estado, bem como de vários municípios por todo país.

No entanto, é do conhecimento da mesma, que a instalação do controle interno em uma área específica servirá tanto para atender às exigências e recomendações do TCE, como também ajudaria dando suporte diário na Gestão Municipal nas tomadas de decisões, bem como na fiscalização das ações propostas pelo gestor, além de facilitar a administração no momento das auditorias externas,

Com a verificação de que o controle interno atua de forma subordinada a Secretaria de Finanças e a Secretaria de Administração, perguntou-se quem eram os profissionais responsáveis pelas atividades.

Contudo, a secretária de administração enfatizou que a maior dificuldade da instalação do controle interno é a falta de pessoal capacitado para exercer as atividades, uma

vez que os cursos de capacitação oferecidos pelo TCE–RN ainda é uma realidade distante da real necessidade dos profissionais, pois, o pouco tempo de duração dos cursos, associados a distancia entre município e a sede do Tribunal de Contas do Estado contribui para a atuação deficitária do controle interno do município, sendo esta a realidade de vários outros municípios de nossa região.

Entretanto, esforços estão sendo feitos, tanto por parte da administração municipal quanto pelos tribunais de contas para se mudar essa realidade, e de forma lenta já apresentou resultados. No entanto, a atuação de forma efetiva perante as condicionantes instituídas pela CGU, ainda esta distante da realidade dos pequenos municípios, no entanto, espera-se que cada vez mais o Controle Interno venha atuando de forma independente das secretarias, e servindo como ferramenta de auxilio ao gestor.

Ao questionar sobre as principais atuações do Controle Interno a secretária relatou que, as principais atividades do controle interno estão ligadas à área financeira, onde é observado o andamento da contabilidade, pois qualquer tipo de projeto/programa necessitará de dotação orçamentária, recursos ou rubrica disponíveis, se há ou não necessidade de licitação. Além disso, há também o acompanhamento de todos os recursos. Nesse ponto a prefeitura atua de acordo com o art. 54 da LRF, o responsável pelo controle interno participa dos relatórios de gestão fiscal (controles de limites de despesas, empenhos e dívidas).

Para a Secretária, no controle interno, tudo é muito claro, entretanto o difícil está em gerir tanta informação junta, pois há diversos normativos que devem ser seguidos. Tal afirmação é confirmada por Coelhos (2009), em que o agir é consoante com o principio da legalidade, onde os agentes só podem e devem fazer aquilo que a lei obrigar ou expressamente autorizar, ou seja, quando a lei determina não é uma prerrogativa e sim uma obrigação.

A Secretária também ressaltou que quanto a gestão dos convênios, procura-se fazer a prestação de contas dentro do prazo, pois o TCE-RN é um órgão bastante exigente. Foi questionado se as atividades de controle eram apenas para atender às exigências externas, e a resposta foi negativa, sendo salientado que existe fiscalizações nos setores atuando de forma preventiva e corretiva, pois é importante evitar erros e fraudes, bem como corrigir falhas existentes.

Por fim, foram abordadas as limitações do controle interno dentro da prefeitura, onde foram levantados os seguintes pontos: falta de pessoal qualificado, uma vez o controle interno é uma cadeia que necessita de pessoas na contabilidade, nas finanças, na auditoria, no orçamento, ou seja, demanda uma gama de serviços que levam a necessitar de pessoas preparadas e bem treinadas. Outra limitação levantada foi a falta de legislação específica em lei municipal. A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê que o controle interno seja dinâmico e organizado, através de lei específica municipal sob iniciativa do Poder Executivo, onde de comum acordo, poderá abranger normas de controle para os Poderes Executivo e Legislativo.

Ao concluir a entrevista a Sra. Secretária afirmou que Prefeitura Municipal de Rafael Godeiro, no papel do seu representante legal, o prefeito eleito, está caminhando para que a instituição venha a comporta-se de forma eficiente no referente a lei do controle interno e que a realidade do município deve passar por modificações nos próximos anos, garantindo a eficiência do Controle Interno designando um profissional com dedicação exclusiva. Na oportunidade, a entrevistada reafirmou sua crença que a gestão pública possui uma gama muito ampla de conhecimentos e que há necessidade de estudos que divulguem para a população em geral o dinamismo que é a administração pública.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle interno trata-se de uma importante ferramenta para a gestão municipal, procurando assegurar a adequada gestão, procurando evitar e corrigir erros, fraudes e desperdícios. Em todas as entidades públicas, independentemente da existência ou não do controle interno instituído por lei, se faz necessário haver o hábito de trabalhar de maneira planejada, procurando atingir os objetivos básicos da gestão pública, que é o atendimento correto à população.

A Prefeitura Municipal de Rafael Godeiro, embora não tenha um sistema de controle interno constituído, tenta executar as atividades inerentes a esse controle. As atividades são desenvolvidas na Secretaria de administração juntamente com a Secretaria de Finanças, sendo vinculadas diretamente ao prefeito, dando suporte para a supervisão do dia a dia. Segundo as informações coletadas nesta pesquisa, os mecanismos de controle interno adotados são de extrema importância para o desenvolvimento das atividades corriqueiras na gestão da prefeitura, onde são considerados norteadores para evitar erros que pode ferir os princípios da administração pública e causar danos à população.

É notória a necessidade de qualificar o pessoal responsável pelo controle, através de cursos, treinamento e palestras, dificuldade essa que poderá ser sanada após a implantação de cursos no nível de especialização em gestão pública, para que assim, possam participar de forma efetiva na elaboração das Leis de Diretrizes Orçamentárias, bem como, no Plano Plurianual do Orçamento. Foi verificada após o estudo que a qualificação dos profissionais que irão atuar na área é peça fundamental para o efetivo sucesso do controle interno.

Destarte, assim que possível o Poder Executivo deverá implementar o sistema de controle interno, adequado as atividades institucionais da entidade. Em parceria com o Poder Legislativo deve instituir lei específica, respeitando as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Sendo assim, acredita-se que os resultados deste estudo tenham contribuído para confirmar a necessidade de aprimoramento do controle interno na organização, reforçando aos gestores sua importância, como forma de fortalecer os mecanismos já utilizados, evitando erros e atendendo as demandas externas.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 24 de janeiro de 1967.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.

Acesso em: 25 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

Acesso em: 22 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em:

Acesso em: 22 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 22 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União, Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. **Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão: Orientações**

- para o Gestor Municipal.** Controladoria-Geral da União, 3ª Ed. Brasília: CGU, 2013
- BUGARIN, B. J. **Controle das finanças públicas: uma visão geral.** Revista do tribunal de Contas da União. 1994.
- CAVALHEIRO, Jader Branco. FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal.** 4. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2007.
- CITADINI, A. R. **Municípios Inviáveis e Controle do Déficit Público,** Jornal Diário Comércio e Indústria, p.4, Nov. 1998.
- COELHOS, Ricardo Corrêa. O público e o privado na gestão pública. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.
- CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios.** São Paulo: Atlas, 2003.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública e os tribunais de contas.** Belo Horizonte: Fórum, 2003.
- IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Rafael Godeiro - RN.** Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=241060&search=rio-grande-do-norte|rafael-godeiro>>. Acesso em: 30 mar.2014.
- MACHADO JUNIOR, J. T.; REIS, H. da C. A Lei 4320 comentada. 33. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 2. edição. São Paulo: Atlas, 2000.
- MEIRELLES, H. L. Direito administrativo brasileiro. 16.ed. atual., 2.tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- MONTESQUIEU. **Do espírito das leis.** São Paulo: Abril Cultural, 1985.

## **UMA AVALIAÇÃO FINANCEIRA SOB A CONCEPÇÃO DE MODELOS DE PREVISÃO DE INSOLVÊNCIA: um estudo de caso em empresas de capital aberto do segmento de papel e celulose**

Antonio Rafael Holanda da Silva  
Larissa Karoline Souza Silva  
Railson Miran Moura de Oliveira  
Sérgio Luíz Pedrosa Silva (Orientador)

### **RESUMO**

Os modelos de índices de insolvência, dentre tais: Stephen C. Kanitz e Roberto Elizabetsky, comportando-se como ferramentas de informação, não irão resolver todos os problemas de caráter decisório, mas devido à sua capacidade de passar informações, torna-se um mecanismo que deve auxiliar com todos os aspectos gerenciais, assim, a presente pesquisa teve como objetivo geral realizar uma análise de caráter econômico-financeiro das demonstrações contábeis de exercícios anteriores das empresas em questão, por meio da aplicabilidade de indicadores que permitam avaliar qual a melhor empresa para se realizar investimentos, e como objetivos específicos desenvolver uma pesquisa bibliográfica sobre os modelos de insolvência utilizados; descrever as empresas analisadas e fazer uma analogia quanto aos resultados dos referentes modelos, utilizando a sistemática da correlação de Pearson. O estudo de caso caracteriza-se por uma pesquisa quantitativa e descritiva. Optou-se por analisar os relatórios financeiros dos exercícios sociais de 2011, 2012 e 2013, de empresas de capital aberto do segmento de papel e celulose, dentre estas: Fibria Celulose S.A., Suzano Holding S.A., Cia Melhoramentos de São Paulo, Klabin S.A. e Santher Fábrica de Papel Sta. Therezinha S.A. Como resultado foi possível evidenciar que a empresa Klabin S.A. possui os melhores índices de solvência pelo modelo de Kanitz, já no modelo de Elizabetsky se mostrou melhor ao decorrer dos anos, apesar de estar insolvente, além de que mostrou uma correlação forte positiva, sendo assim a mais confiável para se investir, visto que as outras empresas mostraram-se inferiores aos resultados da Klabin S.A.

**Palavras-chaves:** Contabilidade. Gerencial. Insolvência.

## 1. INTRODUÇÃO

Haja vista a preocupação com as questões ambientais, organizações do mundo inteiro estão adotando práticas de cunho sustentável, visando a conservação do meio ambiente, neste âmbito, as empresas que tem suas atividades voltadas à exploração dos recursos naturais, devem trabalhar no processo de recuperação deste meio ao passo que se utilizam do mesmo. Assumindo tal postura, têm-se as empresas: Fibria Celulose S.A., Suzano Holding S.A., Cia Melhoramentos de São Paulo, Klabin S.A. e Santher Fábrica de Papel Sta. Therezinha S.A., que funcionam como objeto de estudo da presente pesquisa.

A contabilidade atualmente não mais se limita à apenas elaboração de demonstrativos financeiros, hoje essa se comporta de modo a proporcionar subsídios ao corpo gerencial das organizações ao passo que fornecem informações precisas e seguras para o processo de tomada de decisões, como: utilização eficaz de recursos, controle da entidade, e avaliação de desempenho por intermédio de indicadores de liquidez e risco de insolvência.

Para Portella e Treter (2013), a contabilidade gerencial tem ligação direta com a administração da empresa, pois busca informações tanto de cunho econômico, quanto financeiro que possam adaptar-se ao modelo decisório dos administradores.

O estudo justifica-se pela questão de determinadas entidades necessitarem da adoção de modelos e parâmetros que possibilitem uma melhor representação de sua posição financeira, de modo que como exemplo desta prática, a pesquisa fundamentou-se na utilização de demonstrativos contábeis, que foram associados aos modelos de insolvência, de maneira a identificar as reais situações financeiras das empresas, bem como auxiliar na previsão de falências.

A pesquisa tem por objetivo realizar uma análise de caráter econômico-financeiro das demonstrações contábeis de exercícios anteriores das empresas em questão, por meio da aplicabilidade dos termômetros de Kanitz e Elizabetsky que permitam avaliar qual a melhor empresa para se fazer investimentos. E como objetivos específicos têm-se: desenvolver uma pesquisa bibliográfica sobre os modelos de insolvência utilizados, descrever as empresas analisadas e fazer uma analogia quanto aos resultados dos referentes modelos utilizando a sistemática da correlação de Pearson. Como problema da pesquisa: identificar qual a melhor empresa a investir, já a hipótese trata-se de que os índices de solvência apresentem o mesmo comportamento quanto à condição da empresa.

A finalidade do modelo de Kanitz é determinar o risco de insolvência das organizações em um futuro próximo, através do Fator de Insolvência (FI), por intermédio de um termômetro ao qual pode indicar as seguintes situações: solvência, penumbra ou insolvência (KANITZ, 1978).

Já na concepção de Elizabetsky (1976), seu modelo baseia-se em uma análise de aspecto discriminante, de forma a correlacionar um grupo de empresas, objetivando um padrão entre o processo de avaliação e concessão de crédito à clientes.

A pesquisa tem abordagem de natureza quantitativa, tendo sido aplicada à indústrias do setor de papel e celulose, caracterizada por aspecto descritivo e configura-se como pesquisa documental. O trabalho encontra-se dividido em: introdução, referencial teóricos, metodologia, análise e discussão dos resultados, considerações finais e referências.

A pesquisa documental explora fontes diversificadas e dispersas, como exemplos destas: relatórios, documentos oficiais, relatório de empresas, tabelas estatísticas, entre outros (FONSECA, 2002).

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

## 2.1 DESCRIÇÕES DAS EMPRESAS

### 2.1.1 Fibria S.A.

A Fibria é uma organização brasileira que exerce influência assídua no mercado global de produtos florestais, contando com fábricas localizadas em Três Lagoas (MS), Eunápolis (BA), Jacareí (SP), entre outras regiões, a empresa se destaca por sua produção de celulose de eucalipto, que a torna líder mundial neste quesito, com uma capacidade para produzir em torno de 5,4 milhões de toneladas de celulose, bem como mais de 300 mil toneladas de papel por ano, desenvolvendo um negócio florestal renovável, visando a consolidação da floresta plantada como produtora de valor econômico.

### 2.1.2 Suzano Holding S.A.

O grupo Suzano está há 90 anos no mercado, constituído por organizações privadas brasileiras, tem participação assídua na industrialização de papel e celulose, atuando também em áreas como: corretagem de seguros e resseguros, desenvolvimento imobiliário, indústria gráfica, gerenciamento de riscos, assim como na comunicação multicanal. Junto ao Instituto Ecofuturo, o grupo Suzano promove a leitura, escrita de qualidade e preservação ambiental.

### 2.1.3 Cia Melhoramentos de SP

A Companhia Melhoramentos tem suas atividades voltadas à operação no mercado editorial, no plantio de florestas em municípios localizados nos estados de São Paulo e Minas Gerais. A companhia opera com milhares de títulos publicados, sendo pioneira no mercado editorial brasileiro e desenvolve uma gestão de qualidade correta, com a Melhoramentos Florestal, que explora atividades de reflorestamento das espécies de pinus e eucaliptos.

### 2.1.4 Klabin S.A.

A Klabin é classificada como a maior produtora e exportadora de papéis do Brasil, com liderança na produção de papéis e cartões para embalagens, embalagens de papelão ondulado e sacos industriais, comercializando também madeiras em toras, e conta com 14 indústrias localizadas no Brasil e uma na Argentina. Sua gestão está voltada para o desenvolvimento sustentável, buscando um crescimento integrado e responsável, com o Programa de Fomento Florestal, que busca ampliar e diversificar a renda nas comunidades em que atua a partir da formação de florestas plantadas em propriedades rurais.

### 2.1.5 Santher Fábrica de Papel Sta. Therezinha S.A.

Fundada há 75 anos, a Santher dedica-se à produção de papéis destinados ao uso industrial, e também outros desenvolvidos para mercados específicos, buscando qualidade inovação em seus produtos por meio da melhoria contínua de seus processos. A produção de suas quatro unidades totaliza em torno de 200 mil toneladas por ano, sendo 155 mil toneladas de papéis descartáveis. A empresa em respeito ao meio ambiente, busca inovações tecnológicas que possam reduzir os impactos ao meio ambiente, acompanhando as mudanças do setor e atendendo à necessidade de seus clientes antecipadamente.

## 2.2 INSOLVÊNCIA

A partir do momento que uma empresa apresenta incapacidade para cumprir com suas obrigações financeiras, de modo que suas dívidas são superiores aos seus dividendos, essa se encontra em posição de insolvência.

O estado de insolvência das organizações pode ser entendido como o momento no

qual a empresa possui débitos, e não pode arcar com os mesmos na data de seu vencimento, uma vez que, seus ativos são inferiores ao valor dos seus passivos (IUDÍCIBUS, 2007).

Para se ter um prévio entendimento de quando tal problemática irá ocorrer, podem ser utilizados parâmetros que permitam uma adequada avaliação da performance econômico-financeira de empresas nessa condição, aos quais se denominam como modelos de previsão de insolvência.

Os modelos de previsão de insolvência foram desenvolvidos com o propósito de informar aos agentes internos e externos sobre potenciais problemas futuros, utilizando-se informações passadas (KRAUTER, 2005).

### 2.2.1 Termômetro de Kanitz

Segundo Stephen Charles Kanitz (1978) a avaliação da previsão de falência, denominada de fator de insolvência, se dar pela utilização de uma fórmula, onde para cada variável há um peso correspondente:

$$F.Insolvência = 0,05x1 + 1,65x2 + 3,55x3 - 1,06x4 - 0,33x5$$

Sendo x1: corresponde à rentabilidade do patrimônio líquido (lucro líquido dividido pelo patrimônio líquido); x2: liquidez geral (obtida pela soma do ativo circulante com o realizável a longo prazo, dividido pelo somatório do passivo circulante com o exigível a longo prazo); x3: liquidez seca (ativo circulante menos o estoque, dividido pelo passivo circulante); x4: liquidez corrente (ativo circulante dividido pelo passivo circulante) e x5: que representa a participação de capitais de terceiros (passivo circulante mais o exigível a longo prazo, dividido pelo patrimônio líquido).



Figura 1 – Termômetro de Kanitz (1978)  
 Fonte: Adaptado de Kanitz (1978)

Sendo que conforme os resultados podem ser extraídos às seguintes informações:

- FI entre 0 e 7: empresa encontra-se sem problemas financeiros, ou seja, solvente;
- FI entre 0 e -3: demonstra uma situação financeira indefinida;
- FI entre -3 e -7: apresenta problemas financeiros, no caso, insolvente.

### 2.2.2 Termômetro de Elizabetsky

Roberto Elizabetsky (1976) desenvolveu um modelo matemático para determinar a concessão de crédito no banco comercial, utilizando-se de uma amostra de 373 empresas da mesma área, das quais 274 apresentavam condições financeiras satisfatórias e 99 em situações insatisfatórias. De modo que neste modelo também há uma ponderação para cada variável:

$$Z = 1,93x32 - 0,20x33 + 1,02x35 - 1,33x36 + 1,12x37$$

De modo que x32 refere-se à divisão do lucro líquido pelas vendas líquidas; x33: o disponível dividido pelo ativo permanente (investimentos, imobilizado e intangível); x35: contas a receber dividido pelo ativo total; x36: estoque dividido pelo ativo total e x37: passivo circulante dividido pelo ativo total

#### MODELO DE ELIZABETSKY

Ponto Crítico

0,5



Estado de Insolvência Estado de Solvência

Figura 2 – Termômetro de Elizabetsky (1976)  
Fonte: Elaboração própria

Compreendendo-se  
que:

- $Z > 0,5$ : a empresa está na condição de solvente;
- $Z = 0,5$ : encontra-se em ponto crítico;
- $Z < 0,5$ : estado de insolvência.

### 2.3. CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial capta informações tornando-as úteis no processo de tomada de decisões, funcionando como um instrumento de auxílio na gestão de negócios para empresas.

Na concepção de Shigunov (2004), a contabilidade gerencial flexibiliza as informações de acordo com a atividade dos gestores, orientando-os a tomar as decisões corretas, fornecendo subsídios necessários para a continuidade da empresa.

Os índices de liquidez correspondem à uma ferramenta da contabilidade gerencial de vital importância para as organizações pois possibilitam o reconhecimento de aspectos financeiros futuros, fazendo com que a

administração adote medidas pertinentes aos valores apontados por tais índices.

A contabilidade gerencial é fundamental para manter um bom planejamento e controle por meio de informações geradas de seu banco de dados proporcionando uma visão ampla da estrutura e funcionamento da empresa.

De acordo com Passos (2010), a contabilidade gerencial está inserida desde o momento da identificação de dados à sua interpretação que serão utilizados no planejamento e controle pelo setor administrativo.

### 3. METODOLOGIA

Em se tratando dos procedimentos metodológicos, a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso com abordagem quantitativa, pois foi baseada na quantificação dos dados coletados, garantindo assim, uma precisão quanto aos resultados obtidos.

Segundo Diehl (2004) um estudo quantitativo tem a qualidade de expor uma correlação de variáveis, estabelecendo comparativos entre as mesmas, através de modelos matemáticos.

O estudo descritivo, também se configura como pesquisa bibliográfica e documental, onde foram utilizadas as demonstrações contábeis publicadas no site da BM&FBOVESPA nos anos de 2011, 2012 e 2013 das empresas que compõem o universo da pesquisa científica, correspondente às companhias de capital aberto do setor de papel e celulose.

### 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Conforme aplicação do termômetro de Kanitz na empresa estudada, identificou-se que a mesma apresentou uma situação financeira satisfatória em todos os exercícios analisados. No ano de 2011, a Fibria auferiu um fator de insolvência de 5,67198, interpretando-se assim que esta não apresentou problemas para cumprir com suas obrigações, de modo que no ano seguinte seu FI teve um acréscimo de 3,13 % resultando em 5,85491, mesmo com uma queda de R\$ 743.033.000,00 do valor de suas receitas. Já no ano de 2013, houve uma redução significativa de 61,71 % de seu FI, chegando a apresentar 3,60689 e aproximando-se da área de penumbra. Utilizando-se o termômetro de Elizabetsky, pôde-se compreender que a empresa estava na condição de insolvente nos anos estudados. Interpretou-se essa fragilidade em seu quadro econômico, a partir do momento que o fator “Z” apontou resultados inferiores a 0,5. Em 2011, a organização demonstrou um índice -0,27875, seguido de uma melhora do mesmo em 2012, resultando em -0,24526, porém permaneceu na condição de insolvente. Não seguindo este progresso, o ano de 2013 registrou o menor índice, correspondendo a -0,28650, condizente assim com os valores expressos na demonstração do resultado do exercício que evidenciou o maior prejuízo dentre os três períodos estudados, avaliado em R\$ 868.114.000,00.

De acordo com os resultados obtidos do termômetro de Kanitz, aplicado na Suzano S. A., inferiu que esta apresenta-se solvente nos anos analisados, sendo que o fator de insolvência caiu com o passar dos anos, em conformidade assim, com os dados da DRE que demonstrou um lucro no exercício de 2011 e em seguida, o crescente prejuízo nos anos posteriores, culminando em R\$ 220.459.000,00 em 2013. Com auxílio dos métodos de Elizabetsky, identificou-

se um quadro de insolvência, com os “fatores z” inferiores a 0,5 sendo que de 2011 à 2012, houve uma redução desse índice de 0,05877, contudo de 2012 à 2013, ocorreu uma melhoria correspondente à 0,05694, podendo-se concluir a existência de uma equivalência entre os valores de 2012 e 2013 que evidenciaram índices de -0,11134 e - 0,11317.

Com a aplicação do termômetro de Kanitz na empresa pesquisada, notou-se que a mesma demonstrava índices financeiros favoráveis, apesar de não apresentar lucro nos anos de 2011 e 2013. No período de 2011, a Cia Melhoramentos obteve um fator de insolvência de 1,97074, mostrando assim que não houve problemas para cumprir com seus compromissos, já o FI do ano de 2012 teve um decréscimo, resultando em 1,67895. Contudo no período de 2013, houve um pequeno aumento de seu FI, chegando a apresentar 1,97441 e distanciando-se um pouco mais da área de penumbra. Usando-se o termômetro de Elizabetsky, observou-se a condição de insolvência nos anos analisados, pois o fator “Z” apresentou resultados inferiores a 0,5. Em 2011, a instituição apontou um índice -0,07829, sucedido por um progresso em 2012, resultando em 0,05697, entretanto continuou na posição de insolvente. Não acompanhando esta melhoria, o ano de 2013 mostrou o menor índice, equivalendo a -0,09922.

Ao empregar as fórmulas criadas por Kanitz utilizando-se dos relatórios financeiros da Klabin S.A dos últimos 3 anos divulgados, foi positivamente analisado que a mesma esteve em estado de solvência em todos os anos. A Klabin S.A com sua receita de vendas crescendo nas demonstrações, obteve aumento de 2011 para 2012, com elevação de 6,08504 do fator no termômetro, e uma baixa de 3,91343 do ano de 2012 para 2013, não estando em posição de alerta, mas precisando apenas manter o crescimento de suas vendas e não deixando baixar o fator de solvência. Ao dirigir os dados dos mesmos anos da empresa Klabin S.A ao modelo matemático de Elizabetsky, foi notório a inversão de resultados, visto que os índices foram abaixo de 0,5, de forma aleatória e não satisfatória os resultados foram -0,04510, 0,23782 e 0,02513, se enquadrando como insolvente.

Ao aplicar o termômetro de Kanitz na presente empresa, pode se notar que a mesma demonstrava índices financeiros desfavoráveis. Acredita-se que esses resultados podem ter sido causados pelo seu prejuízo nos três anos analisados, como também pelo seu baixo valor de patrimônio líquido e sua ausência de investimentos. No período de 2011, a Santher expõe fator de insolvência de -0,71718 estando a empresa numa situação indefinida, que de acordo com o termômetro entende-se em estado de penumbra. No ano de 2012 apresentou um fator de insolvência de -2,49265, bem menor que o anterior, mas ainda apontando um status de penumbra de acordo com o termômetro. Contudo no período de 2013 a empresa mostra-se com grandes problemas financeiros, indicando um fator de insolvência de -4,02647, ou seja, a fábrica encontra-se com status insolvente conforme o termômetro. Ao analisar seus demonstrativos aplicando o termômetro de Elizabetsky, constatou-se um resultado de insolvência em todos os períodos; em 2011 se exhibe um índice de -0,43988, inferior a 0,5 que é o índice de solvência esperado. Em 2012, houve uma quase insignificante diminuição, apresentando um índice de -0,42043 e em 2013 ela continuou na mesma posição de insolvente.

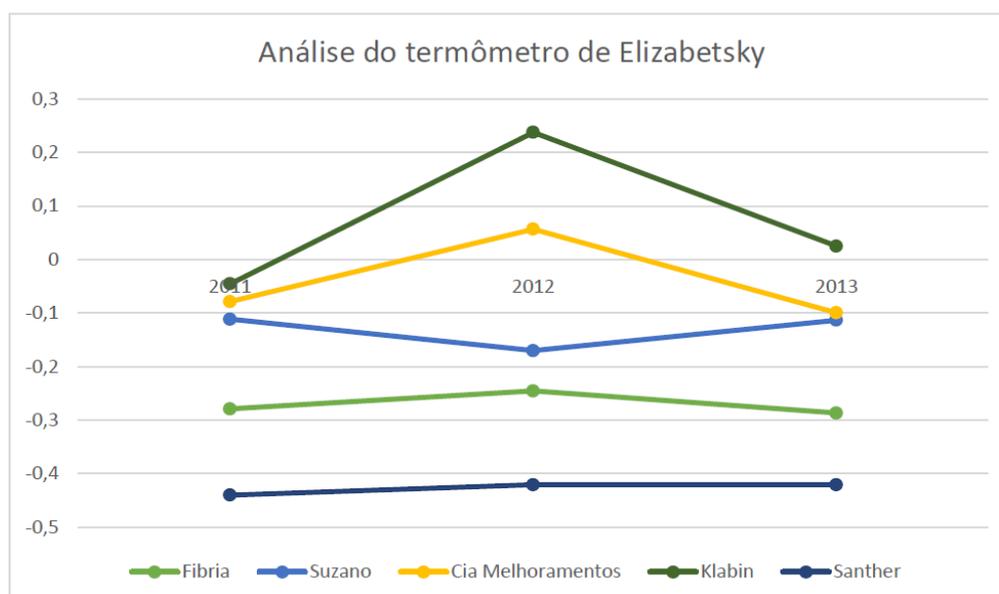
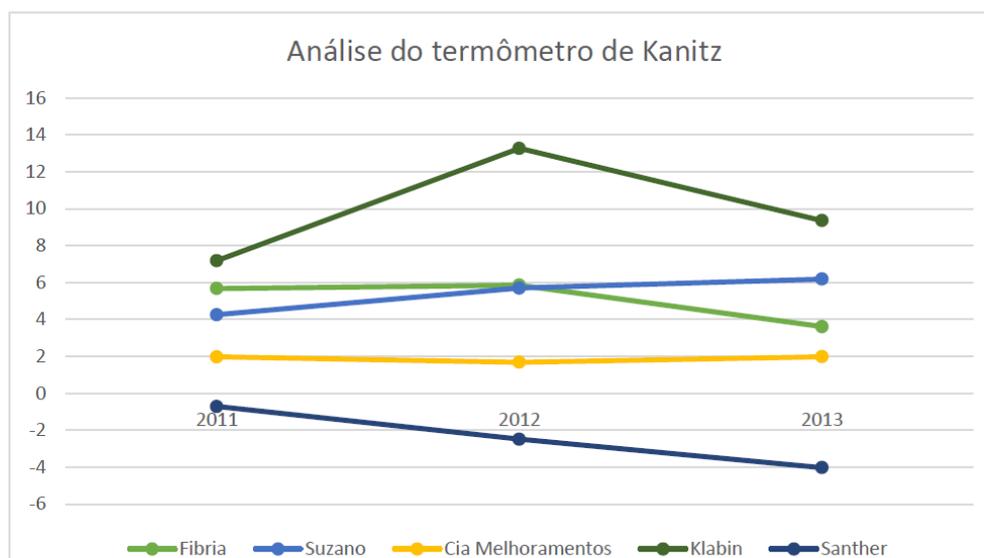
O coeficiente de Pearson ( $r$ ) determina a intensidade linear entre duas variáveis, conforme estas se associam com semelhanças de seus valores.

Filho e Júnior (2009) destacam que o coeficiente de correlação Pearson ( $r$ ) varia de -1 a 1, sendo que o valor deste determina a força existente entre duas variáveis. Uma correlação perfeita (-1 ou 1) indica que os pontos de uma variável podem ser definidos exatamente, identificando a pontuação da outra.

De acordo com a aplicação da correlação de Pearson, onde „x“ corresponde aos resultados do termômetro de Kanitz e „y“ aos de Elizabetsky, conclui-se que dentro do universo da pesquisa, três empresas evidenciam que não uma dependência linear entre os modelos de previsão de falência adotados, sendo essas: a Cia Melhoramentos de SP e Santher S.A., tendo suas correlações classificadas como forte negativa e a Suzano Holding S.A., como fraca negativa, porém diferentemente de tais resultados, a Fibria S.A. apontou para uma correlação moderada positiva e a Klabin S.A. como forte positiva conforme o comportamento da linha no gráfico de análise dos termômetros.

Empresas	Kanitz			Elizabetsky		
	2013	2012	2011	2013	2012	2011
<b>Fibria</b>	3,60689 (Solvente)	5,85491 (Solvente)	5,67198 (Solvente)	-0,28650 (Insolvente)	-0,24526 (Insolvente)	-0,27875 (Insolvente)
<b>Suzano</b>	6,18518 (Solvente)	5,69797 (Solvente)	4,25022 (Solvente)	-0,11317 (Insolvente)	-0,17011 (Insolvente)	-0,11134 (Insolvente)
<b>Cia Melhoramentos</b>	1,97441 (Solvente)	1,67895 (Solvente)	1,97074 (Solvente)	-0,09922 (Insolvente)	0,05697 (Insolvente)	-0,07829 (Insolvente)
<b>Klabin</b>	9,35345 (Solvente)	13,26688 (Solvente)	7,18184 (Solvente)	0,02513 (Insolvente)	0,23782 (Insolvente)	-0,04510 (Insolvente)
<b>Santher</b>	-4,02647 (Insolvente)	-2,49265 (Penumbra)	-0,71718 (Penumbra)	-0,42050 (Insolvente)	-0,42043 (Insolvente)	-0,43988 (Insolvente)

Empresas	Coefficiente de Pearson	Correlação
Fibria	0,70	Moderada positiva
Suzano	-0,30	Fraca negativa
Cia Melhoramentos	-0,99	Forte negativa
Klabin	0,99	Forte positiva
Santher	-0,88	Forte negativa



## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pela observação dos fatores de insolvência aplicados notam-se como os mesmos são relevantes para se avaliar qual seria a melhor entidade a se investir, quando de fato apresentam dados que indiquem a possibilidade de uma empresa falir em período de curto prazo, no caso do termômetro de Kanitz; a tomada de decisão na concessão de crédito pelo cálculo apresentado no termômetro de Elizabetsky; e para enfatizar mais a sua eficácia o modelo de correlação de Pearson onde mede o grau de ligação entre as duas variáveis anteriores.

Como resultados obtidos, observou-se que Kablin S. A. apresentou os maiores valores quanto ao termômetro de Kanitz, mostrando-se solvente, e na concepção de Elizabetsky, a organização encontra-se insolvente, porém comparado às outras empresas, aproxima-se do estado de solvência, conseqüentemente, é a melhor entidade para se realizar investimentos.

A gestão não é um procedimento dos mais fáceis, mas pode ser facilitada quando se tem uma adequada ferramenta. Para a contabilidade gerencial, a aplicação desses modelos e/ou parâmetros de avaliação da posição financeira da entidade tem um reflexo positivo, pois funciona como mais uma ferramenta de gestão auxiliar para tomada de decisão (neste caso o de investimento, muito comum e necessário para a saúde financeira da empresa), que é indispensável. Nos resultados apurados se comprova a eficiência desses índices, mostrando saldos de insolvência apesar dos dados positivos e permitindo identificar de imediato qual o causador desses resultados dando ao investidor uma real posição financeira e ao gestor um claro indicador para se elaborar novas estratégias.

Diante da limitação do trabalho, sugere-se que para obter uma pesquisa com resultados mais aprofundados, sejam aplicados outros modelos de insolvência, tais como: Matias, Altman e Pereira, que possibilitem uma visão mais ampla do estudo.

## REFERÊNCIAS

- BM&FBOVESPA. **Bolsa de Valores de São Paulo**. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/home.aspx?idioma=pt-br>>. Acesso em: 08 de jan. 2015.
- CIA MELHORAMENTOS DE SP Disponível em: <<http://www.melhoramentos.com.br/v2/perfil/>>. Acesso em: 08 de jan. 2015.
- DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- ELIZABETSKY, Roberto. **Um modelo matemático para decisões de crédito no banco comercial**. 1976. 190 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. São Paulo-SP, 1976.
- FIBRIA S. A. Disponível em: <<http://www.fibria.com.br/pt/>>. Acesso em: 08 de jan. 2015.
- FILHO, Dalson B. F.; JÚNIOR, José A. da S. **Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r)\***. *Revista Política Hoje*, Pernambuco, Vol. 18, n. 1, 2009.
- FONSECA, João J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
- IUDICIBUS, Sergio de. **Análise de balanços: análise de liquidez e do endividamento, análise do giro, rentabilidade e alavancagem financeira, indicadores e análises especiais (análise de tesouraria de fleuriet, EVA, DVA e EBITDA)**. 8. ed., rev.e atual. São Paulo: Atlas, 2007.
- KANITZ, Stephen C. **Como prever falências**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.
- KLABIN S. A. Disponível em: <<http://www.klabin.com.br/pt/>>. Acesso em: 08 de jan. 2015.
- KRAUTER, Elizabeth; SOUSA, Almir F. de; LUPORINI, Carlos E. de M. **Um contribuição**

**para a Previsão de Solvência nas Empresas.** In IX SmeAD. Administração no Contexto

Internacional. Disponível em: <<http://www.manoel.pro.br/previsao.pdf>>. Acesso em: 04 Jan.

2015.

PASSOS, Quismara C. dos. **A importância da contabilidade no processo de tomada de decisão nas empresas.** 2010. 29 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2010.

PORTELLA, Charlise S.; TRETER, Jaciara. Contabilidade gerencial uma ferramenta de gestão empresarial. In: **Seminário Interinstitucional de Ensino, Pesquisa e Extensão**, 16., 2011, Cruz Alta. *Resumo...* Cruz Alta: UNICRUZ, 2011. p. 4.

SANTHER FÁBRICA DE PAPEL STA. THEREZINHA S. A. Disponível em: <<http://www.santher.com.br/>>. Acesso em: 08 de jan. 2015.

SHIGUNOV, Tânia Regina Zunino. A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília, p. 45-62, set/out. 2004.

SUZANO HOLDING S. A. Disponível em: <<http://www.suzano.com.br/portal/grupo-suzano.htm>>. Acesso em: 08 de jan. 2015.

**O ACORDO DE TRABALHO NO BANCO DO BRASIL: ADAPTAÇÃO AO  
BALANCED SCORECARD: Uma pesquisa sobre sua aceitação na agência do Banco do  
Brasil de Russas-CE**

Francisco Valmir Dias Soares Júnior  
Márcio Marques de Oliveira  
Rafael Ramon Fonsêca Rodrigues

**RESUMO**

A Contabilidade Gerencial tem buscado analisar os dados fornecidos pela contabilidade de modo inovador. Utilizando as ferramentas voltadas a geração de informações de valor para a gestão dos negócios. O Acordo de Trabalho (ATB) é uma ferramenta utilizada pelo Banco do Brasil na análise de seus resultados, no estabelecimento de seus objetivos e no atingimento de suas metas. Essa ferramenta gerencial encontra bases sólidas no Balanced Scorecard, ferramenta que orienta o alinhamento da administração a quatro pilares (perspectivas) fundamentais: clientes, aprendizado e crescimento, processos internos e finanças. O presente trabalho tem como temática principal a caracterização do Acordo de Trabalho como adaptação do Balanced Scorecard no Banco do Brasil. O objetivo geral deste trabalho é verificar se os funcionários do Banco do Brasil estão satisfeitos com a ferramenta que coordena suas ações. Para encontrar essa resposta foi feito um estudo de caso de natureza quantitativa e qualitativa, que teve como população os funcionários da agência do Banco do Brasil da cidade de Russas-CE, sob a forma de aplicação de um questionário, posteriormente detalhado em gráficos. O resultado foi a constatação que os funcionários estão satisfeitos com o Acordo de Trabalho, e acreditam que essa é uma boa ferramenta para nortear os interesses da empresa, muito embora, necessite de um pouco mais de participação de todos os funcionários.

**Palavras-chaves:** Balanced Scorecard, Acordo de Trabalho, Banco do Brasil.

## 1. INTRODUÇÃO

O BSC surgiu, em meados dos anos noventa, como uma ferramenta de medição de resultados e evoluiu naturalmente para uma importante ferramenta de gestão estratégica fundada em quatro perspectivas ou pilares: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Os gestores buscavam criar um equilíbrio entre estes quatro pilares que se propunham a analisar, de maneira a possibilitar a visualização de pontos críticos, corrigir possíveis deformações no quadro de funcionários, risco de operações, risco de clientes, risco de imagem, conciliação financeira, alcance de metas, valorização, importância da marca, dentre outros aspectos da organização, possibilitando aos executivos maior controle.

O BSC apresenta-se como um importante instrumento de gestão para todos os tipos de organização que tem por objetivo se antecipar aos concorrentes oferecendo maior qualidade de serviços aos clientes e aprimorando os aspectos internos da organização. (HERNANDES, CRUZ, FALCÃO, 2000, p. 3).

Na era de informação, passou-se a cobrar das empresas bem mais do que simplesmente resultados econômicos, mas também uma eficiência cada vez maior nos processos de produção, bem como uma eficácia quase que perfeita de seus funcionários. Nada poderia escapar aos olhos dos interessados, sejam os acionistas, a comunidade ou mesmos os gestores, a empresa agora tem de se mostrar a todos, e para estar bem nesse cenário é preciso manter o controle sobre os aspectos mais variados.

Embora tudo que o BSC aborde em seus quatro aspectos, fica claro após uma rápida análise que estes pilares (clientes, aprendizado e crescimento, processos internos e finanças) são insuficientes, não são abordados aspectos que busquem avaliar a satisfação de outras partes envolvidas na produção.

No Banco do Brasil, por exemplo, foi detectado inicialmente que o método utilizado teve adequações a realidade buscada pela empresa, alguns aspectos não abordados nos quatro pilares iniciais foram introduzidos no chamado Acordo de Trabalho (ATB), como por exemplo: “horas de capacitação”, mostrando uma preocupação com funcionários, ações de Desenvolvimento Regional Sustentável (DRS), mostrando uma clara preocupação com fatores sociais e ambientais, dentre outras que iremos tratar mais a frente.

No Banco do Brasil, o BSC foi incorporado a estratégias de ação, alcance de objetivos e acompanhamento de desempenhos estratégicos. Esta ferramenta foi incorporada a métodos gerenciais já existentes no Banco do Brasil, a fim de atender e abarcar todas as necessidades de gerenciamento de metas e estratégias, criando o que passou a ser chamado de Acordo de Trabalho (ATB).

Este ATB engloba de forma satisfatória o que o BSC se propõe a analisar, neste mapa estratégico estão incluídos: profissionais capacitados, adequação de processos internos, satisfação da sociedade e dos clientes, alcance de resultados.

Diante desses aspectos abordados, essa pesquisa pretende resolver a seguinte problemática: Será que os funcionários estão satisfeitos com a escolha desta ferramenta de gestão que norteia seus trabalhos?

O objetivo geral deste trabalho é verificar se os funcionários do Banco do Brasil estão satisfeitos com a ferramenta que coordena suas ações. Os objetivos específicos deste trabalho são: descrever como o BSC é utilizado na gestão no Banco do Brasil e verificar como os funcionários veem o Acordo de Trabalho.

Este trabalho será realizado no Banco do Brasil, tendo como laboratório a agência da

cidade de Russas-CE, por entender a importância do Banco do Brasil frente a população brasileira, sendo o maior banco público do país, registrando a cada ano recorde de lucros, segundo O Portal da Administração, é detentor de uma carteira de mais de cinquenta milhões de clientes, presente em todo território brasileiro, possuidor de uma marca sólida e respeitada no mercado nacional.

A solidez do Banco do Brasil retrata a eficácia do método Balanced Scorecard na gestão continuada, porém se faz necessária esta análise a fim de possibilitar a verificação integral desta ferramenta com o intuito, também, de possibilitar a outras empresas que a desconhecem utilizar a mesma em suas estratégias de gestão.

Esse trabalho busca ainda, com a solução do problema proposto, apontar ao Banco do Brasil melhorias que poderão ser incluídas aos métodos atuais, ou incorporadas as já existentes, levando em consideração a possibilidade de ser abordados mais pilares dentro da realidade de cada empresa, como uma forma de individualizar o método o tornado mais preciso quando aplicado a cada realidade empresarial.

Esse trabalho é composto de cinco capítulos, descritos a seguir: O primeiro é constituído pela introdução e justificativa do trabalho; O segundo constitui-se pelo embasamento teórico do Acordo de Trabalho, uma adaptação do Balanced Scorecard ao Banco do Brasil; O terceiro apresenta a metodologia utilizada no trabalho; o quarto apresenta o resultado da pesquisa e a análise dos dados; o quinto apresenta a conclusão.

## 2. ADAPTAÇÕES DO BSC NO BANCO DO BRASIL

Perceba a presença do BSC logo na missão do Banco do Brasil: “Missão do Banco do Brasil: Ser a solução em serviços e intermediação financeira, atender às expectativas de clientes e acionistas, fortalecer o compromisso entre os funcionários e a Empresa e contribuir para o desenvolvimento do País.” (DIRED, 2010).

No BB, o BSC foi utilizado inicialmente em 1998, na avaliação de desempenho individual dos funcionários – GDP. Em 1999, começou a ser utilizada em avaliações corporativas e, em 2000, passou a integrar os documentos estratégicos, como o Plano Diretor, o Plano de Mercados e o Acordo de Trabalho. No ATB os objetivos e focos de interesse da Empresa são dispostos em perspectivas e indicadores que por sua vez, traduzem-se no Acordo de Trabalho. (DIRED, 2010, p. 7)

O BB utiliza o BSC como principal ferramenta de controle de gestão continuada, balanceando suas perspectivas de modo a conjurar numa política voltada ao atingimento das metas estabelecidas inicialmente, através de resultados anteriores e ações futuras. O ATB no Banco do Brasil não se prende aqueles quatro pilares que conhecemos anteriormente, ao contrário, ele se apresenta mais completo e dinâmico.

Este ATB é a ferramenta utilizada para verificar a eficiência e eficácia de cada unidade do BB em relação as metas e objetivos estabelecidas, sendo voltadas diretamente para atividades financeiras e não-financeiras. O ATB atrela-se ao dia-dia de cada funcionário tanto por sua grande difusão em canais aberto aos funcionários, como em correio institucional, bem como por estar diretamente ligado ao pagamento da Participação nos Lucros – PLR, nas concorrências a ascensão profissional, etc.

São base do Acordo de Trabalho as seguintes premissas:

- a) alinhamento aos documentos estratégicos da Empresa e definição e atribuições específicas de cada dependência;
- b) formatação por meio da participação conjunta de gestores de perspectivas e

- avaliados;
- c) estruturação para acompanhar o desempenho nas perspectivas definidas no Plano Diretor;
- d) composto por indicadores passíveis de aferição. (DIRED, 2010, p. 15)

São três as etapas de do processo relativo ao acordo de trabalho: (DIRED, 2010):

- a) Elaboração - após divulgação dos documentos estratégicos e antes da vigência do Acordo de Trabalho;
- b) Acompanhamento - durante a vigência do Acordo de Trabalho;
- c) Fechamento - após a vigência do Acordo de Trabalho.

Algumas características bem peculiares já apontam as melhorias efetuadas pela Diretoria do BB em relação ao BSC proposto por Kaplan e Norton, uma delas é a flexibilização da estratégia no meio do processo produtivo, os chamados “Indutores Estratégicos”, vetores de resultado com peso diferenciado atribuídas durante o processo a fim de corrigir possíveis desvios ou ressaltar atributos vantajosos, percebidos após o início da vigência do plano.

Outro exemplo vem das práticas de Desenvolvimento Regional Sustentável (DRS), ações que o Banco do Brasil implementa em prol de comunidades nas cidades em que estão inseridas suas unidades ou não, voltadas para o crédito com responsabilidade, possibilitando o desenvolvimento de cada região, uma prova concreta da inserção de uma perspectiva social no BSC de Kaplan e Norton.

O Acordo de Trabalho se apresenta com uma inovação aos aspectos iniciais daquele estudo que deu origem ao Balanced Scorecard abordado inicialmente por Kaplan e Norton, o Banco do Brasil mostra que utiliza a ferramenta e que a adaptou a sua realidade.

Conheça agora as perspectivas que o ATB, segundo DIRED (2010, p. 7), propõe a avaliar e considera importante para o atingimento dos objetivos da instituição, bem como para o resultado financeiro, fruto dessa alocação de recursos bem direcionada.

#### **PERSPECTIVA FINANCEIRA**

Conjunto de objetivos e indicadores relacionados a temas financeiros que atende predominantemente aos interesses dos acionistas e a sustentabilidade dos negócios.

##### **➤ Resultado Econômico**

Tem como objetivo utilizar indicadores chaves que visam ao atingimento dos objetivos relativos à performance de resultados. Incorpora temas como: resultado da unidade, incremento de receitas, redução de despesas, cobertura de despesas administrativas e eficiência da unidade.

##### **➤ Estratégia e Operações**

Tem como objetivo realçar o foco da organização em algum aspecto econômico-financeiro considerado relevante para o período avaliatório e que contribui para o atingimento dos indicadores chaves definidos para viabilizar o resultado corporativo. Incorpora temas como: captação, crédito, receita de serviços, contratos e quantidade de transações.

#### **PERSPECTIVA CLIENTES**

Conjunto de objetivos e indicadores de desempenho relacionados a clientes que contribui para potencializar os resultados financeiros e a sustentabilidade dos negócios. Tem como premissas a identificação dos segmentos que a empresa se propõe a atender e da respectiva proposta de valor a cada um desses segmentos. Incorpora temas relacionados à participação de mercado, expansão, rentabilização,

fidelização, retenção e satisfação de clientes.

#### **PERSPECTIVA PROCESSOS INTERNOS**

Conjunto de objetivos e indicadores de inovação e mudança nos produtos e processos operacionais da empresa que possibilitam a viabilização dos resultados corporativos. Incorpora temas voltados à gestão e ética na condução de processos, a controle e compliance, além do gerenciamento de risco, inclusive socioambiental.

#### **PERSPECTIVA COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL**

Conjunto de objetivos e indicadores relacionados à qualificação profissional, à qualidade de vida e ao respeito à individualidade e à satisfação dos funcionários, potencializando o resultado das demais perspectivas. Tem como premissa que a forma de relacionamento da Empresa com os funcionários produz reflexos na sua competitividade. Incorpora temas como: investimento em capacitação, remuneração, reconhecimento e motivação.

#### **PERSPECTIVA SOCIEDADE**

Conjunto de objetivos e indicadores que dizem respeito à condução ética dos negócios e ao compromisso com o desenvolvimento social das comunidades em que o BB se insere e ao esforço em conscientizar e envolver os públicos de relacionamento em questões voltadas à responsabilidade socioambiental. Incorpora temas como: Imagem institucional, ética empresarial, investimentos comunitários, repasse de recursos para ações sociais e funcionamento de instâncias de interação para debater Responsabilidade Socioambiental com os componentes da cadeia de negócio (comitês e fóruns).

O Banco do Brasil implementa também ações de avaliação bilateral, onde um funcionário avalia o outro e é avaliado por este mesmo, proporcionando-lhe um feedback contínuo, avaliação ascendente e descendente, onde um gestor avalia seus subordinados e seus superiores e são também avaliados por estes. Este processo de avaliação faz parte de uma série de medidas que compõem a Gestão de Desempenho por Competências (GDP), uma das correntes adotadas pelo Banco do Brasil em seu ATB.

O Banco do Brasil, através de seu ATB busca conciliar, em uma única ferramenta, informações repassadas por seus principais setores estratégicos: diretoria, sindicatos, acionistas, clientes, funcionários e sociedade. Esta ferramenta, que tem vigência anual, com avaliações semestrais, é o canal de comunicação entre os diversos setores estratégicos, que busca induzir, acompanhar e avaliar os resultados obtidos por cada unidade e no geral.

### **3. METODOLOGIA**

Para operacionalização desta pesquisa descritiva tratando-se de um estudo de caso de natureza quantitativa, por tratar de dados percentuais e qualitativa, pois aborda aspectos não identificados em uma pesquisa quantitativa, que teve como população os funcionários do Banco do Brasil, que foi o objeto do estudo, e teve como local a agência do Banco do Brasil da cidade de Russas-CE, definiu-se como objetivo é verificar se os funcionários do Banco do Brasil estão satisfeitos com a ferramenta que coordena suas ações. O período de tempo para a experiência foi de março a abril de 2015.

Na coleta dos dados primários foram utilizados livros, artigos, revistas, documentos eletrônicos e periódicos. No processo de análise dos resultados da pesquisa, os vários conceitos dispostos, no referencial teórico foram utilizados para formulação do questionário aplicado, constituindo dessa forma as referências empíricas.

A área para análise teve como universo dos 20 funcionários da Agência do Banco do Brasil de Russas-CE, os dados secundários foram coletados através de uma pesquisa de campo, tendo sido aplicado um questionário com 09 perguntas fechadas e 01 aberta, feitas a esses funcionários, tratando-se de uma estudo censitário, já que todo o universo foi pesquisado, sendo possível analisar e compreender o sentido dos fenômenos examinados. Para categorização dos efeitos foram utilizados gráficos, tendo os dados sido tabulados na planilha eletrônica, dando suporte para a apresentação dos resultados do estudo aplicado.

#### 4. ANALISE E RESULTADOS

As dez perguntas realizadas aos funcionários estão detalhadas a seguir. Cada uma das perguntas fechadas está acompanhada de um gráfico analítico. Todas as dez perguntas apresentam um breve comentário, contextualizando o objetivo do trabalho.

- 1) Como você julga o grau de eficiência do ATB na formação de diretrizes a serem seguidas pelas estratégias de ação na sua agência?

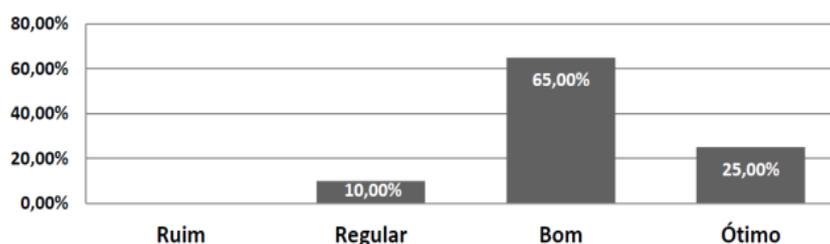


GRÁFICO 01: Grau de eficiência do ATB na formação de diretrizes a serem seguidas.

Conforme os dados da pesquisa, nenhum dos entrevistados acredita que o grau de eficiência é ruim, o que dá uma margem significativa de 90% que acreditam que ela é boa ou ótima.

Vale salientar que a formação de diretrizes corretas é o primeiro passo para a formação de uma estratégia bem sucedida, afinal, toda empresa precisa saber, de forma correta, em que ela precisa crescer, em que ela está bem e quais os processos internos críticos.

O Acordo de Trabalho se apresenta num cenário desconhecido e cheio de incertezas com a promessa de ter melhor desempenho que as ferramentas já conhecidas e obsoletas com maior capacidade de direcionar estratégias, alocar recursos, concentrar esforços a fim de que o resultado financeiro surja como resultado final, e não o único objetivo inicial.

- 2) Como você percebe que é a transmissão das informações para todos os setores, ou seja, qual o nível de acessibilidade das informações sobre os objetivos a serem atendidos?



GRÁFICO 02: Nível de acessibilidade das informações sobre os objetivos a serem atendidos.

Conforme os dados da pesquisa, 20% dos entrevistados acreditam que o nível das informações é ruim, o que é realmente preocupante, pois as informações devem estar acessíveis a todos, para que todos caminhem juntos em busca do atingimento dos objetivos.

Contudo foi verificado que a informação é de fácil acesso, podendo na verdade, não esta sendo percebida.

“As informações devem estar acessíveis a todos, para que todos caminhem juntos em busca do atingimento dos objetivos.” (KAPLAN, NORTON, 1997, p. 26)

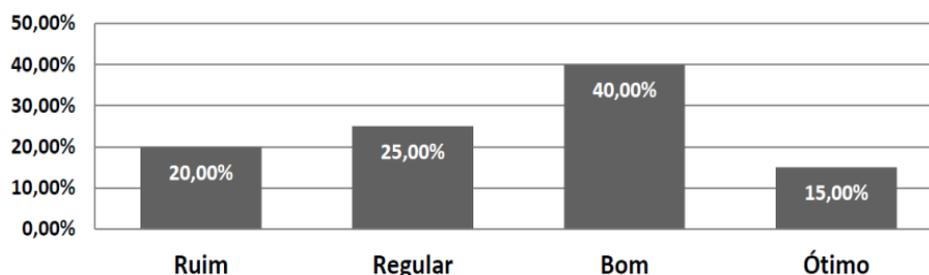


GRÁFICO 03: Tratamento do resultado financeiro.

- 3) Qual o grau de tratamento e importância é dado ao resultado financeiro, tendo em vista os direcionamentos estabelecidos no ATB?

Conforme os dados da pesquisa 45% dos entrevistados consideram ruim ou regular o tratamento que é dado à perspectiva financeira, o que mostra uma certa divisão entre as opiniões a respeito da importância que é dada ao resultado financeiro, de certa forma estranho, principalmente se tratando de uma instituição financeira, contudo mostra que o resultado financeiro é só mais um ponto a se dar atenção no Balanced Scorecard.

- 4) Como você se sente em relação a cobrança das metas a serem alcançadas na contratação de produtos e serviços determinados pelas diretrizes da empresa?

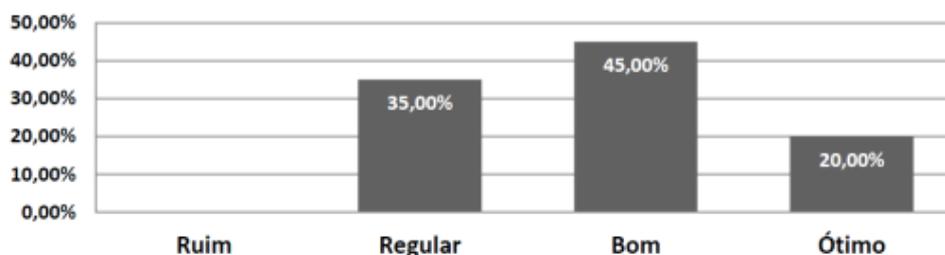


GRÁFICO 04: Sensação por excesso de cobrança.

Conforme os dados da pesquisa, a maioria dos entrevistados, 65% deles, se sente bem em relação às cobranças e como elas são feitas. A reação saudável em reação a cobrança pode significar uma aceitação do compromisso assumido por todos, visando o sucesso comum da empresa. Neste processo de cobrança, o exagero e a soberba podem prejudicar significativamente a “saúde” da empresa, todo relacionamento deve ser regado pelo aprendizado e crescimento.

- 5) De que maneira você interpreta que é a importância dada pelo Banco do Brasil aos canais alternativos de atendimento, como Internet ou TAA (Terminais de Auto-Atendimento)?

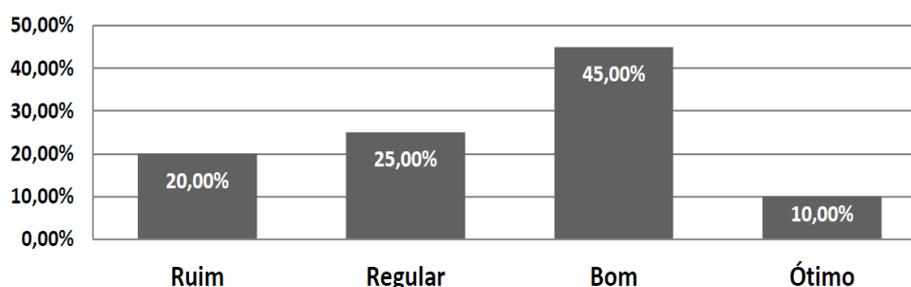


GRÁFICO 05: Preocupação com canais alternativos.

Conforme os dados da pesquisa, 80% dos funcionários concordam que o Banco do Brasil dá importância, ao menos regular, aos canais alternativos de atendimento, o que demonstra uma preocupação com o clientes que necessita deste canal para realizar suas transações. Esta percepção da preocupação também demonstra o grau de sintonia entre os funcionários e os interesses da instituição.

Segundo Kaplan (1998, p. 120), a satisfação dos clientes se constitui numa premissa das mais importantes para a perspectiva clientes.

- 6) De que maneira você se sente tratado como funcionário, parte efetiva de uma instituição, que necessita sempre de capacitação, ascensão, saúde, lazer, qualidade de vida, ou seja, qual o grau de atendimento desses anseios?

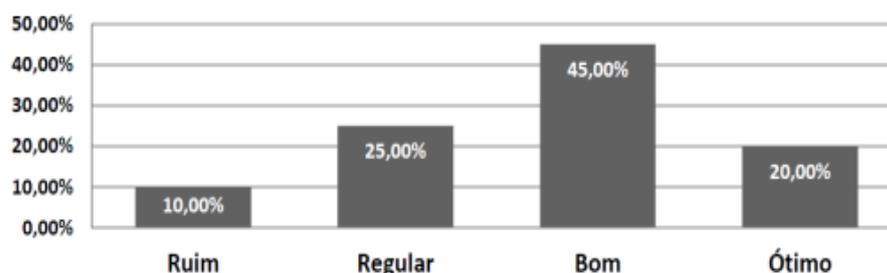


GRÁFICO 06: Sentimento de pertencimento junto a empresa.

Conforme os dados da pesquisa, 35% dos entrevistados acreditam que o Banco do Brasil não investe como deveria em atividades de capacitação, de qualidade de vida no trabalho e afins, ou seja, não esta havendo uma preocupação com o desenvolvimento profissional dos funcionários.

- 7) Qual o grau de tratamento e importância é dado aos clientes tendo em vista os direcionamentos estabelecidos no ATB?

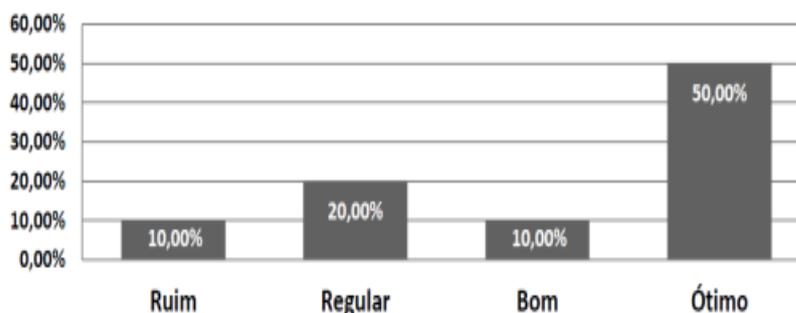


GRÁFICO 07: Importância dada ao cliente.

Conforme os dados da pesquisa, 30% dos funcionários acreditam que o BB dá um atendimento regular ou ruim, pois é assim que eles são percebidos. A perspectiva dos clientes tem, sobretudo, grande representatividade, pois sem cliente não existe mercado.

No mercado competitivo de hoje, onde todos os fornecedores dispõem de praticamente os mesmos produtos, o que fará a diferença é, sem dúvida, o atendimento aos clientes. Já com esta visão a mais de 15 anos atrás, o BSC se mostra uma ferramenta a frente de seu tempo.

“No mercado competitivo de hoje o atendimento aos clientes faz a diferença.”  
(COSTA, 2007, p. 28)

- 8) Qual o grau de tratamento e importância é dado ao desenvolvimento social no Banco do Brasil, visando a melhoria social na região lá inserida?

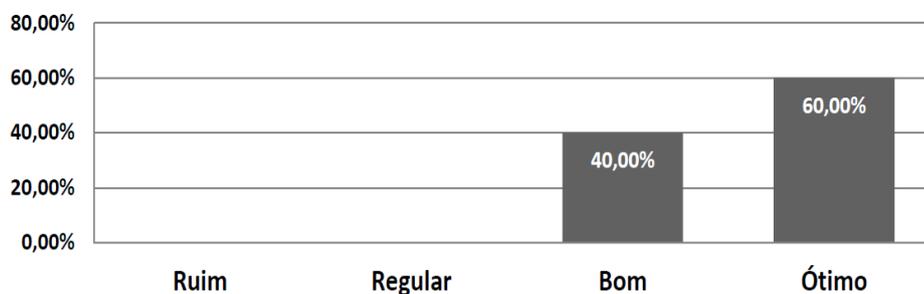


GRÁFICO 08: Grau de responsabilidade com o Desenvolvimento Regional Sustentável.

Conforme os dados da pesquisa, 100% dos entrevistados afirmam que o Banco do Brasil modifica positivamente a sociedade em que esta inserida, o que acrescenta mais uma perspectiva ao BSC consagrado, a de Sociedade.

No BB, existe uma preocupação, inclusive uma diretoria inteira, com o Desenvolvimento Regional Sustentável – DRS, com práticas constantes, metas e resultados expressivos.

“Conjunto de objetivos e indicadores que dizem respeito à condução ética dos negócios e ao compromisso com o desenvolvimento social das comunidades em que o BB se insere e ao esforço em conscientizar e envolver os públicos de relacionamento em questões voltadas à responsabilidade socioambiental.” (DIRED, 2010, p. 9)

- 9) Qual a sua opinião sobre a escolha da ferramenta Balanced Scorecard (Acordo do Trabalho, para o BB)?

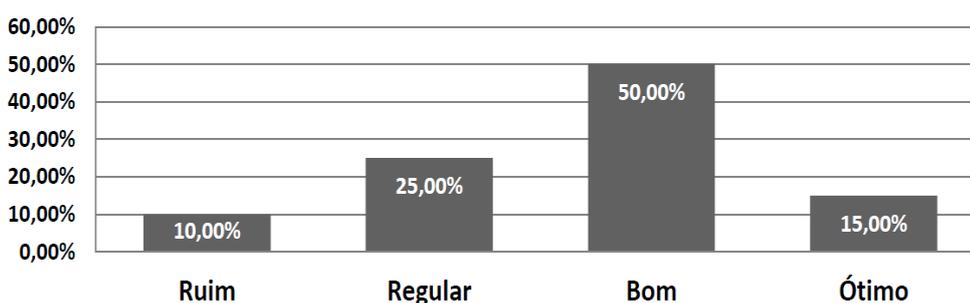


GRÁFICO 09: Aceitação do BSC.

Conforme os dados da pesquisa, 65% dos entrevistados reconhecem que o Balanced Scorecard foi escolhido de maneira satisfatória pelos altos diretores do Banco do Brasil para medir seus resultados e traçar suas estratégias.

“O BSC apresenta-se como um importante instrumento de gestão para todos os tipos de organização que tem por objetivo se antecipar aos concorrentes oferecendo maior qualidade de serviços aos clientes e aprimorando os aspectos internos da organização.” (MAGALHÃES, [200-], p. 13)

- 10) Qual sua opinião sobre o Acordo de Trabalho na maneira como o Banco do Brasil o explora atualmente?

De modo geral, o Acordo de Trabalho foi considerado uma excelente ferramenta, muito abrangente, com medidas financeiras e não-financeiras, mas que pode ser aprimorada em tempo que os funcionários pudessem participar mais nas tomadas de decisão, e da formação de estratégias de ação.

Uma crítica é o exponencial aumento pela cobrança de resultados, as vezes sensibilizando a saúde do funcionário. De modo que o bem estar do funcionário deve ser mais bem observado e cultivado com medidas sustentáveis.

## 5. CONCLUSÃO

Embora tendo sido criada numa realidade empresarial muito diferente, em uma época distinta da atual e em condições alternadas, o Balanced Scorecard é uma ferramenta gerencial bastante moderna e aplicável atualmente. O Banco do Brasil, instituição financeira sólida no mercado nacional e internacional, a utiliza por acreditar nisto.

Em sua versão modificada e chamada de Acordo de Trabalho, o BSC no Banco do Brasil, explora os pilares consagrados e acrescenta outras perspectivas não contempladas inicialmente, como o de sociedade. Neste cenário empresarial, a opinião dos funcionários e como eles se sentem no processo produtivo tem se mostrado cada vez mais importante.

Uma equipe que não se sente integrada aos objetivos da empresa pode por abaixo qualquer estratégia, por melhor que ela seja. O sentimento de pertencimento deve ser cultivado no ambiente profissional, pois funcionários estimulados resultam em satisfação do mercado, que por sua vez se reverte em qualidade no atendimento de clientes.

Buscou-se com este trabalho verificar se os funcionários do Banco do Brasil de Assu estão satisfeitos com a ferramenta que coordena suas ações, e foi possível verificar esta afirmação com a aplicação de um questionário contendo 09 perguntas fechadas e 01 aberta aos 20 funcionários daquela agência bancária. Os objetivos específicos deste trabalho foram alcançados com pesquisa bibliográfica, onde se fez uma abordagem completa sobre o BSC e análise das respostas do questionário. Com a análise da pesquisa ficou claro que a hipótese foi rejeitada e que os funcionários do Banco do Brasil de Assu acreditam que o BSC é uma ótima ferramenta para nortear os interesses da empresa, muito embora, necessite de um pouco mais de participação de todos os funcionários. Tratou-se de uma pesquisa censitária, já que todo o universo foi investigado, e mais importante que isso, ficou claro a preocupação dos funcionários com o sucesso da empresa, o que demonstra uma vantagem competitiva frente outras empresas, pois profissionais comprometidos significam melhor atuação no mercado. Este compromisso é representado no interesse de todos os funcionários em responder o questionário, e nas respostas abertas redigidas por cada um deles.

## REFERÊNCIAS

- COSTA, Ana Paula Paulino da. *Balanced Scorecard*: conceitos e guia de implementação. São Paulo: Atlas, 2006.
- DIAS, Izabel Cristina Garcia; NEVES JUNIOR, Idalberto José das. **Uma análise crítica ao modelo de gestão estratégica *Balanced Scorecard* (BSC) nas organizações**. 2004. (Graduação em Contabilidade) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2004. Disponível em: <<http://www.contabeis.ucb.br/sites/000/96/00000186.pdf>>. Acesso em 04 de jul. 2010.
- DIRET – Diretoria de Distribuição. **Conhecendo o Acordo de Trabalho 2010** – Rede

- Varejo. Brasília: [s.n.] 2010.
- FIGUEIREDO, Cécilia Freitas de. *Gestão da estratégia corporativa do Banco do Brasil: Análise da implementação do Balanced Scorecard – BSC pela diretoria de estratégia e Organização*. 2007. 61 f. Monografia (MBA Executivo em Gestão de Operações e Serviços) – Universidade de Brasília, Brasília, 2007.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C.. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente, 11ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- HERNANDES, Carlos Alberto Mamede; CRUZ, Claudio Silva da; FALCÃO, Sergio Dagnino. *Combinando o Balanced Scorecard com a gestão do Conhecimento*. 2000. 9 f. Dissertação (Mestrado em Informática) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2000. Disponível em <<http://www.ead.fea.usp.br/Cad-pesq/arquivos/C12-art01.pdf>>. Acesso em 04 de jul. 2010.
- KAPLAN, Robert S. ; NORTON, David P. . **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. Tradução de Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, Robert S. ; NORTON, David P. . **Alinhamento: Utilizando o Balanced Scorecard para criar sinergias corporativas**. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- KAPLAN, Robert S. . *Balanced*. **Revista HSM Management**. São Paulo, p. 120-126, nov/dez. 1998. Disponível em: <[http://www.ranolfo.com/TEXTOS/BSC/BALANCED\\_SCORECARD\\_%20Entrevista\\_com\\_Robert\\_Kaplan.pdf](http://www.ranolfo.com/TEXTOS/BSC/BALANCED_SCORECARD_%20Entrevista_com_Robert_Kaplan.pdf)>. Acesso em 04 de jul. 2010.
- KAPLAN, Robert S. *Balanced Scorecard: Medições que impulsionam o desempenho*. [s.l.:s.n.]. [200-]. Disponível em: <<http://geocities.ws/admqualidade/BalancedScorecardKaplan.pdf>>. Acesso em 04 de jul. 2010.
- MAGALHÃES, Ivan Luizio R. G. . **Definindo o Balanced Scorecard**. [s.l.:s.n.]. [200-]. Disponível em: <<http://www.janelanaweb.com/digitais/magalhaes1.html>>. Acesso em 04 de jul. 2010.
- MIGUEL, Carlos de Sousa. **Vantagens competitivas do Século XXI Balanced Scorecard para que te quero?** [s.l.:s.n.]. [200-]. Disponível em: <<http://www.ccilb.net/img/pdf/vantagens%20competitivas.pdf>>. Acesso em 04 de jul. 2010.
- MOREIRA, Fabio F.; SEDRANI, Luiz Gustavo M.; LIMA, Roberto Campos de. **O que é o Balanced Scorecard?** A evolução do BSC, de um sistema de indicadores para um modelo de gestão estratégica. [s.l.:s.n.]: 2005. Disponível em: <[http://www.3gen.com.br/Balanced\\_scorecard.pdf](http://www.3gen.com.br/Balanced_scorecard.pdf)>. Acesso em 04 de jul. 2010.
- NIVEN, Paul R. **Balanced Scorecard passo-a-passo: elevando desempenho e mantendo resultados**. Tradução de Nilza Freire. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- OTTOBONI, Célia et al. Algumas razões para a ocorrência de falhas na implementação do *Balanced Scorecard* (BSC). In: XXII ENEGEP - Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2002, Curitiba/PR. **Anais eletrônicos...**Curitiba: 2002. Disponível em: <<http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Artceliaenegep02.pdf>>. Acesso em 04 de jul. 2010.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. Cap. 3, p. 76-97.
- TRENNEPOHL, Janete Inez Mahl; PEGORARO, Paulo Roberto. *Balanced Scorecard* um estudo de caso: numa pequena empresa prestadora de serviços. 2009. (Graduação em Contabilidade) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Paraná, 2009. Disponível em: <<http://www.pb.utfpr.edu.br/bibliotecadigital/index.php/ecap/article/view/448/226>>. Acesso em 04 de jul. 2010.

## **O BALANCED SCORECARD NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL EM MOSSORÓ/RN**

Nádja Luana da Cunha  
Rosângela Queiroz Souza Valdevino  
Sérgio Luiz Pedrosa Silva

### **RESUMO**

Diante da realidade encarada pelas micro e pequenas empresas – MPEs no cenário brasileiro, das inúmeras dificuldades enfrentadas para poderem manter-se competitivas no mercado, faz-se necessário um estudo para evidenciar as possíveis falhas dentro destas organizações, como também avaliar o conhecimento dos gestores acerca da contabilidade gerencial e suas inúmeras ferramentas de gestão. O trabalho tem como objetivo evidenciar as perspectivas do Balanced Scorecard na gestão estratégica das empresas no ramo de construção civil de Mossoró/RN. O estudo caracterizou-se como uma pesquisa descritiva e qualitativa, fundamentando-se em um estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de um roteiro de entrevista, estruturado com 7 perguntas abertas e estruturada, subdivididas em cinco categorias, a primeira com dados gerais dos respondentes, após, as perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. A entrevista foi realizada com uma população de 4 empresas, sendo duas micro e duas pequenas, limitou-se a cidade de Mossoró/RN, em que foi utilizado para apuração dos resultados a análise de conteúdo. Diante dos resultados obtidos concluiu-se que estas empresas mostram pouco conhecimento sobre o Balanced Scorecard e não fazem uso do mesmo. Contudo, faz-se necessário observar que suas perspectivas estão inseridas em seu meio organizacional, e seus gestores as reconhecem no dia-a-dia. Diante de tais reconhecimentos, foi possível identificar que as empresas têm interesse em aderir ao uso da ferramenta BSC. Apenas a empresa cuja nomenclatura utilizada foi M2 não mostrou disposição em adotar a ferramenta.

**Palavras-chave:** Balanced Scorecard. Perspectivas. Organização.

## 1. INTRODUÇÃO

As micro e pequenas empresas (MPEs) vêm sendo alvo de diversas pesquisas e estudos. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas empresas – SEBRAE (2013), no Brasil existem 6,3 milhões de empresas. Desse total, 99% são micro e pequenas empresas (MPEs). Apesar das MPEs representarem uma parcela significativa na economia nacional, e por serem consideradas um fator estratégico para o governo brasileiro, para a maioria delas, o encerramento de suas atividades se dão nos primeiros anos de vida. Observados os fatores que contribuem para a morte prematura dessas empresas como falta de capital, altos impostos, burocracia entre outros. Entretanto, a principal razão para a falência se dá na falta de gestão profissional.

Diante disso, a pesquisa pretende resolver a seguinte problemática: como pode ser evidenciada as perspectivas do Balanced Scorecard na gestão estratégica das empresas do ramo de construção na cidade de Mossoró/RN?

O objetivo geral deste estudo é, portanto, evidenciar as perspectivas do Balanced Scorecard na gestão estratégica das empresas do ramo de construção na cidade de Mossoró/RN. Tendo como objetivos específicos: evidenciar como o BSC pode ser utilizado no gerenciamento estratégico da empresa; descrever sobre as perspectivas do BSC no meio empresarial e apresentar as vantagens obtidas com a utilização do BSC no planejamento estratégico.

O trabalho mostra-se relevante, pois à medida que as empresas crescem e se destacam no mercado competitivo, faz-se necessário a utilização de métodos mais modernos, capazes de apontar possíveis causas de problemas, como também direcionar os seus gestores a uma melhor administração dos seus negócios. Acredita-se que o processo da Contabilidade Gerencial, alerta e incentiva os micros e pequenos empresários a fazerem uso dessa ferramenta, atentando para os desafios de mercado e demonstrando aspectos que influenciam na tomada de decisão, como também na aplicação de métodos de planejamentos e por meio de seus relatórios verificar a real situação econômica de uma empresa. O Balanced Scorecard como uma das ferramentas da Contabilidade Gerencial, proporciona uma visão abrangente da situação empresarial, sendo possível acompanhar as metas e objetivos, avaliar o desempenho das empresas como participação de mercado, qualidade do produto, capacidade de inovação, relacionamento com o cliente, entre outros.

A metodologia aplicada para alcançar tal finalidade foi a descritiva e qualitativa. Os dados primários foram coletados por meio de uma entrevista, cujo roteiro era formado com perguntas abertas, aplicadas aos proprietários de lojas de materiais de construção na cidade de Mossoró-RN. Já os dados secundários fundamentaram-se no estudo bibliográfico de artigos, revistas, livros, pesquisas eletrônicas e periódicos nacionais.

O presente trabalho encontra-se dividido em Introdução, em que pode ser observado um breve resumo sobre o assunto pesquisado. No referencial tem as diversas opiniões de autores trazendo fundamentação ao trabalho. Em seguida, foi definida a metodologia utilizada para a realização deste trabalho, como também os diversos resultados obtidos por meio da pesquisa. E por fim as referências onde consta toda a bibliografia estudada para elaboração do estudo.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

O Balanced Scorecard – BSC, também conhecido como Balanço de Indicadores é uma ferramenta estratégica criado por Kaplan e Norton (1997) que segundo os autores foi originalmente concebido, como ferramenta de gestão de mensuração balanceada, apoiada em

medida financeira e não financeira, que traduzisse a missão e a estratégia de uma unidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis. Na seção seguinte é possível observar seus conceitos e perspectivas.

### 2.1 PERSPECTIVAS DO *BALANCED SCORECARD*

O Balanced Scorecard foi apresentado inicialmente como um modelo de avaliação, porém após sua aplicação foi desenvolvida para uma metodologia de gestão estratégica. Esta ferramenta mede e avalia o desempenho das empresas, possibilita estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas.

Segundo Kaplan e Norton Norton (1997) O Balanço Scorecard deve ser utilizado como um sistema de comunicação, informação e aprendizado, refletindo o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não financeiras.

Kaplan e Norton (1997) sugerem que sejam utilizadas as seguintes perguntas, como formar de orientar na montagem das perspectivas:

- Perspectiva financeira: “Para sermos bem-sucedidos financeiramente, como deveríamos ser vistos pelos nossos acionistas?”.
- Perspectiva dos clientes: “Para alcançarmos nossa visão, como deveríamos ser vistos pelos nossos clientes?”.
- Perspectiva dos processos internos: “Para satisfazermos nossos acionistas e clientes, em que processo de negócios devemos alcançar a excelência?”.
- Perspectiva do aprendizado e crescimento: “Para alcançarmos nossa visão, como sustentaremos nossa capacidade de mudar e melhorar?”.

Os objetivos das quatro perspectivas interligam-se uns com os outros numa cadeia de relações de causa e efeito. O desenvolvimento e o alinhamento dos ativos intangíveis induzem a melhorias no desempenho dos processos, que, por sua vez, impulsionam o sucesso para os clientes e acionistas (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 8).

Frasseto (2012) ainda complementa dizendo que o Balanced Scorecard precisa ser adaptado periodicamente à nova realidade da empresa e do mercado de atuação, sendo que as perspectivas não precisam ser necessariamente as sugeridas pelos autores Kaplan e Norton, mas que para funcionarem elas precisam enquadrarem-se com os objetivos e respeitar as particularidades de cada organização.

### 3. METODOLOGIA

Para a elaboração de uma pesquisa científica faz-se necessário a apresentação de aspectos metodológicos, a fim de encontrar respostas aos problemas propostos. De acordo com Gil (2010), a metodologia é uma disciplina normativa adotada para atingir o conhecimento e esclarecer a relevância do trabalho realizado.

Para encontrar respostas ao problema proposto nesta pesquisa, foram realizadas entrevistas com uma população de quatro empresas no ramo de construção civil, sendo duas micro, denominadas como M1 e M2 e duas pequenas empresas, denominadas de P1 e P2. Tendo como objetivo evidenciar as perspectivas do Balanced Scorecard na gestão estratégica destas empresas. A área de pesquisa esteve limitada somente a cidade de Mossoró/RN.

A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, que segundo Yin (2005) retrata que o estudo de caso é uma investigação empírico de um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, sendo que os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

De acordo com a elaboração dos objetivos propostos a pesquisa realizada foi classificada como descritiva e qualitativa. Ferrão (2003) descreve pesquisa descritiva como sendo o primeiro passo do trabalho científico, sendo possível desenvolver uma pesquisa sobre determinado assunto, estabelecer critérios, visando oferecer informações sobre o assunto, definindo os objetivos da pesquisa e orientando a formulação da hipótese. Sampieri et al. (2006) configura pesquisa qualitativa como sendo baseada em métodos de coleta de dados sem utilização de medição numérica, como as descrições e observações.

Quanto aos procedimentos, o estudo de caso fundamentou-se na pesquisa bibliográfica, que de acordo com Vergara (2006) trata-se do estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é material acessível ao público em geral.

Para a coleta de dados foi utilizado um roteiro aplicado por meio de entrevista com gravação de áudio, com 7 perguntas abertas e estruturadas, subdivididas em cinco categorias, a primeira categoria abrangeu as informações gerais sobre os respondentes. A segunda categoria envolveu perguntas com base na perspectiva financeira, perspectiva de clientes, perspectiva dos processos internos e perspectiva de aprendizado e crescimento. Mediante entendimento dos respondentes, buscou-se respostas para caracterizar a pesquisa e responder ao problema. O tempo para análise correspondeu ao período de abril de 2014 a novembro de 2014.

O tratamento dos dados foi feito mediante comparação com o referencial teórico e as respostas obtidas com a entrevista aplicada nas quatro micro e pequenas empresas situadas na cidade de Mossoró/RN. Desta maneira, por meio de confronto entre as bases teóricas e a opinião dos entrevistados, foi possível analisar os resultados e resolver o problema proposto. O método utilizado para apuração dos resultados foi à análise de conteúdo, que segundo Bardin (2009) é um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. Por meio deste método, foi possível confrontar os resultados e resolver o problema da pesquisa.

#### **4. RESULTADOS**

A análise dos resultados foi realizada a partir de um roteiro com perguntas abertas de caráter qualitativo aplicado em 4 empresas do ramo de construção civil na cidade de Mossoró/RN, sendo 2 micro e 2 pequenas empresas.

A entrevista composta de 7 perguntas foi respondida por gestores das referidas empresas. Por meio do roteiro de entrevistas, foi possível evidenciar a situação de mercado, situação financeira, perspectivas das empresas a longo prazo, como também as necessidades internas das organizações.

##### **4.1 DESCRIMINAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

A primeira categoria da pesquisa se deu com informações gerais dos respondentes, como por exemplo: sexo, estado civil, nível de escolaridade, porte da empresa e função exercida pelo respondente. Nas outras quatro categorias as perguntas foram baseadas nas perspectivas do BSC, sendo elas: Financeira, de clientes, processo internos e aprendizado e crescimento, abordando temas como: Planejamento financeiro, situação financeira, crescimento da empresa, captação e fidelização de clientes, medidas utilizadas nos processos internos, capacitação de funcionários.

#### **4.1.1 Informações Gerais dos Respondentes**

Na empresa M1 a entrevista se deu com a proprietária do estabelecimento, sexo feminino, casada e com ensino superior completo. Na organização M2 o entrevistado foi o proprietário da mesma, pertencente ao sexo masculino, casado e com o ensino médio completo. A empresa P1 o supervisor de vendas foi o entrevistado, também do sexo masculino, casado e com ensino superior completo. Já na empresa P2 O entrevistado foi o sócio-gerente, sexo masculino, casado e com ensino superior incompleto.

Diante disso, foi possível verificar que dentre as quatro empresas entrevistadas, a administração da maior parte delas é feita pelos próprios proprietários, confirmando assim, o entendimento de Gomes (2004) quando diz que uma das características das micro e pequenas empresas é que a estratégia geralmente é formulada pelo seu dirigente principal, que é também o proprietário. Também constatou-se que a maioria desses gestores são do sexo masculino e com ensino superior completo. O que demonstra um bom nível de conhecimento e pessoas mais preparadas para a função.

#### **4.1.2 Caracterização da pesquisa**

A pesquisa dividiu-se nas quatro perspectivas do Balanced Scorecard: perspectiva financeira, perspectiva de clientes, perspectiva dos processos internos e perspectiva de aprendizado e crescimento.

##### *4.1.2.1 Perspectiva financeira*

Foi indagado aos respondentes, se era estabelecida alguma meta anual para faturamento da empresa em relação ao ano anterior, a porcentagem de crescimento em relação ao ano de 2012/2013, e a que eles atribuíam o aumento ou diminuição desse faturamento.

Diante de tal questionamento M1 disse ter uma meta anual projetada em 5%. A porcentagem de crescimento em relação ao ano de 2012/2013 foi de 5,5%, o respondente atribui o crescimento a uma indústria de portas e janelas o qual também é proprietário. Por conta disso a empresa consegue obter um suporte maior nas vendas. O fornecimento de produtos a clientes antigos fora da cidade, também é uma das formas de alavancar as vendas. A organização M2 mantém apenas metas mensais, oferecendo comissões aos vendedores que atingissem as metas e como proprietário participava ativamente nas vendas efetuadas. Afirmou ter sido um bom ano para a área de construção civil, atingindo um aumento de 40% nas vendas em relação aos anos de 2012/2013 e atribuiu esse crescimento a chegada de várias empresas na cidade, ao crescimento urbano e o incentivo do governo na área de construção civil. P1 estabelece anualmente um percentual de 10% como meta a ser atingida, tendo assim um crescimento de 8% em relação aos anos de 2012/2013, atribuiu este crescimento ao mercado da construção civil em ascensão na cidade. A empresa P2 teve uma meta anual de crescimento de 10% em relação ao ano anterior, tendo atingido o percentual de 12% em relação aos anos de 2012/2013, afirmou utilizar-se de medidas internas para atingir tais metas, como também atribuiu o sucesso a economia da cidade que estar em constante crescimento.

Kaplan e Norton (1997) citam que as medidas financeiras de desempenho indicam se a estratégia de uma empresa, sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros, em que seus objetivos financeiros geralmente estão relacionados à

lucratividade medida, por exemplo, pela receita operacional, o retorno sobre o capital empregado ou, mais recentemente, o valor econômico agregado.

Ao confrontar os dados fornecidos pelos respondentes, foi possível verificar que as

quatro empresas estabelecem metas, apenas a M2 não fixa percentual anual e sim mensal. Verificou-se que a empresa P1 não conseguiu atingir a meta estabelecida, ficando abaixo 2% do percentual estipulado pela administração, mesmo assim, considerou um bom crescimento para a entidade. As organizações M2, P1 e P2 tiveram o mesmo entendimento sobre os fatores que contribuíram para o crescimento, ao afirmarem que a economia e o mercado da construção civil encontram-se em ascensão na cidade de Mossoró/RN.

#### *4.1.2.2 Perspectiva de clientes*

Sob a ótica da perspectiva de clientes, analisou-se o percentual de crescimento destes clientes, a relevância com que são tratados dentro da organização, e qual a estratégia utilizada por essas empresas para manutenção e captação dos mesmos.

Foi perguntado aos gestores o que seria mais interessante para a empresa, manter a clientela fidelizada ou captar novos clientes, em seguida questionou-se se são realizadas campanhas para fidelização e captação desses clientes, e em quais os meios de comunicações suas campanhas publicitárias são realizadas.

M1 retrata da captação de novos clientes e que é o melhor para a sua empresa no momento, afirmou não utilizar-se de nenhuma campanha de fidelização de clientes, mas disse fazer campanhas publicitárias em rádio e carros de som. A empresa M2 considerou a fidelização do cliente como sendo a mais relevante. Enfatizou promover cursos e palestras para seus clientes mais antigos, procurando manter contato, fazendo distribuição de brindes e oferecendo descontos diferenciados. Investe em campanhas publicitárias para atrair novos clientes em Outdoors e pinturas em muros. A empresa P1 considera a captação de novos clientes como sendo a chave principal para o crescimento empresarial, mas utiliza descontos diferenciados para clientes fidelizados e promoções mensais para atrair novos fregueses. As campanhas publicitárias da empresa se dão por meio de Outdoors, jornais, rádio e TV. Já P2 afirmou que o melhor para sua empresa seria a fidelização de clientes, e para mantê-los oferecem melhores condições de vendas e oferecem descontos diferenciados. Os meios de suas campanhas publicitárias se dão através do rádio e da TV.

Atkinson et al. (2011) A perspectiva do cliente inclui várias medidas centrais que representam os resultados bem-sucedidos de uma estratégia bem formulada e implementada, como satisfação, retenção, conquista, e rentabilidade do cliente e participação da unidade de negócios nos segmentos visados.

Diante disso, verifica-se que as opiniões dos respondentes vão de encontro com a visão dos autores. Percebe-se também que as empresas têm as suas opiniões divididas entre fidelização e captação de novos clientes. Isso pode ser explicado pelo fato das empresas viverem momentos econômicos diferentes. P1 destaca-se ao dizer que a captação de clientes é a chave para o crescimento da empresa, mostrando ter um conhecimento mais amplo do negócio. Apenas a empresa M1 não utiliza nenhum tipo de campanha para fidelização de clientes, isso pode ser explicado pelo fato do gestor considerar a captação de novos clientes como prioridade para o momento atual da empresa. Nota-se que mesmo as empresas M2 e P2 considerarem a fidelização de clientes como sendo o mais interessante para a empresa, assim como as organizações M1 e P1 elas também investem em campanhas publicitárias a fim de atrair novos clientes.

Dando continuidade na perspectiva de clientes, foi também perguntado se a quantidade de clientes aumentou ou diminuiu em relação aos anos de 2012/2013, qual seria a porcentagem e a que eles atribuíam esse crescimento ou baixa de clientes nos referidos anos. A empresa M1 afirmou ter tido um aumento de 3% em sua clientela, atribuiu ao fato da

grande demanda de projetos urbanísticos em Mossoró, ao crescimento habitacional e novas empresas que se instalam constantemente na cidade. M2 enfatizou ter tido um aumento de 20% a mais que o ano anterior, também afirmou que alguns dos fatores determinantes para esse aumento é a estabilidade da empresa no mercado, mudança na estrutura física do estabelecimento, como também o crescimento urbanístico da cidade. P1 relatou que a clientela aumentou em 5% e atribuiu apenas ao crescimento do mercado nos anos de 2012/2013. P2 afirmou ter aumentado o número de clientes em 5%, e atribuiu o aumento a estabilidade econômica.

De acordo com Kaplan e Norton (1997) a satisfação do cliente não pode ser super enfatizada, é necessária, mas não suficiente para promover a lealdade dos consumidores, para atrair novos e assegurar a rentabilidade. As empresas querem clientes felizes satisfeitos, mas também rentáveis.

#### *4.1.2.3 Perspectiva dos processos internos*

Nesta perspectiva procurou-se saber sobre a definição dos processos internos, produtos, serviços dentro da organização, e se os mesmos estão atentos a necessidade de passar constantemente por processos de inovação.

Foi questionado aos gestores se os processos internos na empresa eram bem definidos e se as tarefas executadas diariamente por seus funcionários passam por algum tipo de supervisão.

A empresa M1 alegou que por ter um número pequeno de funcionários, os processos internos da empresa não são bem definidos, todos os colaboradores fazem de tudo um pouco, tendo um monitoramento diário da proprietária da empresa. O respondente M2 demonstrou não saber bem o conceito de processos internos, mas afirmou que cada funcionário da empresa, teria a sua função bem definida, não necessitando de supervisão diária, por se tratar de serviços simples. A entidade P1 retratou que os processos internos na empresa estão sendo implantados, com a divisão dos setores e criação de departamentos novos como o RH (Recursos humanos). As tarefas dos seus funcionários passam diariamente por supervisão. A empresa P2 afirmou que seus processos internos são bem definidos, afirmando não ter um monitoramento diário nas tarefas executadas pelos seus funcionários, mas entende que quando um colaborador não executa suas responsabilidades da maneira correta, influenciará diretamente na conclusão das tarefas dos outros funcionários.

Para Costa (2001) as empresas precisam definir os seus processos internos e as competências que precisam superar e especificar medidas adequadas para avaliar se os objetivos estão sendo atingidos. Ainda de acordo com a autora para a empresa atingir metas referentes a qualidade, produtividade e custo, os gestores devem traduzir metas globais referentes a essas características em metas locais, estabelecendo medidas capazes de orientar as ações dos empregados.

Diante disso foi possível analisar que apenas a organização P1 tem conhecimento da necessidade das empresas em manter os seus processos internos bem definidos, sendo a única a fazer uso de tal meio para controlar o fluxo de informações dentro da organização, sendo também a única empresa entrevistada a afirmar que seus funcionários passam por supervisão diária.

#### *4.1.2.4 Perspectiva de aprendizado e crescimento*

Na perspectiva de aprendizado e crescimento buscou-se analisar o grau de

comprometimento da empresa com relação aos seus funcionários, se os mesmos investem na capacitação do seu colaborador, como também sobre o aprendizado que os gestores obtiveram nos anos de 2012/2013.

Posteriormente foi indagado se a empresa utiliza planos de cargos e salários, se oferece cursos preparatórios para seus funcionários e se a porcentagem de colaboradores aumentou ou diminuiu em relação aos anos de 2012/2013.

A empresa M1 relatou ainda estarem em fase de análise e implantação, os cursos para os funcionários são ofertados apenas por meio do SEBRAE, priorizando aqueles que trabalham na parte de vendas. Disse ainda ter no momento 7 funcionários, e que a quantidade manteve-se estável nos referidos anos. Entretanto M2 não tem conhecimento do que seria plano de cargos e salários, indagou não querer implementar por desconhecer do assunto. Oferece cursos aos seus funcionários também por meio do SEBRAE, afirmando ter tido um aumento de 15% no quadro de funcionários nos anos de 2012/2013. P1 respondeu já fazer uso de plano de cargos e salários, procuram sempre oferecer cursos de capacitação para os funcionários, e disse que a quantidade de funcionários nos anos de 2012/2013 estabilizou. P2 afirmou fazer uso de plano de cargos e salários, mas só oferece cursos aos seus funcionários da área de vendas, e apenas quando desenvolvem novos produtos, mantendo a quantidade de funcionários em relação aos anos de 2012/2013 estável.

Para Kaplan e Norton (1997) para o alcance de metas é necessário à motivação e as habilidades dos funcionários. Para que os funcionários se desempenhem com eficácia no ambiente competitivo de hoje, necessitam de excelentes informações sobre os clientes, processos internos e consequências financeiras de suas decisões.

Apenas as empresas P1 e P2 utilizam plano de cargos e salários, conseqüentemente as únicas que mostraram ter um maior entendimento sobre o conceito do mesmo, o que ajuda na motivação e qualificação dos funcionários. Já a M2 não mostrou conhecimento sobre o assunto, enquanto a M1 ainda estar em fase de análise. As quatro empresas entrevistadas demonstraram ter uma preocupação em oferecer cursos preparatórios para os seus funcionários. Percebe-se que a empresa P2 se contradiz e não se mostra segura em tal questionamento. Apenas a organização M2 teve aumento no quadro de funcionários, que pode ter sido causado pelo crescimento na quantidade de clientes, o que pode ter sido determinante para o aumento no lucro de 30% como consta anteriormente nas outras análises. As entidades M1, P1 e P2 mantiveram estáveis seus quadros de funcionários.

Por fim, foi perguntado aos gestores, qual das perspectivas do BSC eles consideram como a mais necessária para a organização, e se os mesmos implantariam em sua empresa um sistema de gestão como o Balanced Scorecard.

A empresa M1 considerou a perspectiva de aprendizado e crescimento, complementou dizendo que se tivesse um suporte financeiro para implantar o BSC em sua empresa, o faria. A organização M2 priorizou a perspectiva financeira, e disse que não implantaria o BSC por não conhecer muito bem a ferramenta, e por não achar necessária em pequenas empresas. P1 afirmou que a perspectiva de aprendizado e crescimento influencia nas outras perspectivas e afirmou que implementaria o BSC em sua empresa. P2 também considerou a perspectiva de aprendizado e crescimento, complementou dizendo que implementaria o BSC em sua organização, porém acha necessário acrescentar a perspectiva do colaborador.

Kaplan e Norton (1997) afirmam que os objetivos da perspectiva do aprendizado e crescimento, por sua vez, oferecem a infraestrutura que possibilitará a realização dos objetivos nas outras perspectivas. A capacidade de alcançar as metas traçadas dependerá da

capacidade organizacional para o aprendizado e crescimento.

Verificou-se que as empresas M1, P2 e P3 tiveram o mesmo entendimento que Kaplan e Norton sobre a perspectiva de aprendizado e crescimento, sendo através dela a realização dos objetivos das outras perspectivas. Essas mesmas empresas afirmaram que se tivessem oportunidade e estrutura financeira, implantariam o BSC em suas empresas. Apenas a empresa M2 não acha necessário a implantação de um sistema de gestão como o Balanced Scorecard em pequenas empresas, corroborando com Vasconcellos e Lucas (2012) que dizem que este modelo ainda carece de análise, compreensão, eficiente adoção de suas práticas metodológicas e de perspectivas complementares para uma aplicação ótima no mundo corporativo contemporâneo.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para atingir o objetivo proposto nesta pesquisa foi possível evidenciar as perspectivas do Balanced Scorecard na gestão estratégica das empresas no ramo de construção civil de Mossoró/RN. Primeiramente foi realizado um estudo bibliográfico, a fim de dar uma fundamentação teórica ao trabalho e possibilitar a elaboração de perguntas. Posteriormente realizou-se um estudo de caso com a realização de entrevista, estruturado com 7 perguntas abertas.

Por meio dos resultados levantados, concluiu-se que na perspectiva financeira destacou-se a empresa M2 que atingiu um aumento no faturamento de 40%. Já a M1 apesar de ter atingido sua meta, teve o percentual mais baixo de crescimento, chegando a 5,5%. Em relação ao planejamento financeiro, destacaram-se as organizações M2 e P1 demonstrando utilizar dessa ferramenta para alcançar seus objetivos. No que diz respeito ao crédito na praça e empréstimos bancários, P2 foi a única a alegar ter seu crédito limitado.

Na perspectiva de clientes, pôde-se observar que a empresa M2 foi a que obteve maior crescimento no percentual de clientes, chegando a 20%, por outro lado a organização M1 teve a menor taxa de crescimento dentre as empresas entrevistadas, sendo de 3%.

No que se refere a perspectiva de processos internos a P1 foi a que mais se destacou, além de possuir processos internos em fase de finalização, com divisão de setores dentro da organização, ainda afirma manter consultoria especializada para aprimoramento desses processos internos, buscando sempre manter um relacionamento com o cliente após a venda.

Por fim, no que se refere a perspectiva de aprendizado e crescimento a que mais se sobressaiu foi a organização P1 sendo a única até o momento a fazer uso de plano de cargos e salários, atribuindo nota máxima a seu funcionário, considerando a perspectiva de aprendizado e crescimento como a mais necessária dentro da organização. Porém manteve a quantidade de colaboradores estável, enquanto na M2 o crescimento no quadro de funcionários foi de 15%, por outro lado o gestor M2 desconhece o que seria um plano de cargos e salários.

Diante disso pôde-se concluir que mesmo as empresas não utilizando o Balanced Scorecard, e mostrando pouco, ou quase nenhum entendimento sobre o conceito do BSC, foi possível verificar a presença das suas perspectivas no dia-a-dia destas organizações, percebeu-se também que os seus gestores têm um entendimento acerca das quatro perspectivas abordadas e reconhecem a sua relevância dentro da organização, demonstrando interesse em adotar a ferramenta, apenas a empresa M2 não se mostrou disposta a implantar o BSC.

Os objetivos específicos foram atingidos tendo em vista que o primeiro tratou de evidenciar como o Balanced Scorecard poderia ser utilizado no gerenciamento estratégico da empresa, constatou-se na pesquisa que as empresas utilizam essas perspectivas, e que as

mesmas são um meio de estratégia, embora não possuam de fato o Balanced Scorecard. O segundo objetivo que foi descrever sobre as perspectivas do BSC, foi evidenciado na pesquisa bibliográfica por meio dos clássicos do referencial teórico. No último objetivo que foi relatar sobre as vantagens do BSC no planejamento estratégico, observou-se que as empresas possuem as perspectivas, e que as mesmas são fundamentais no planejamento estratégico, pois, proporcionam uma divisão sistemática dos processos internos, favorecem a descentralização do poder de decisão, e contribuem para um melhor investimento na capacitação dos funcionários e maior agilidade na execução dos serviços.

As perspectivas do BSC foram descritas por meio do referencial teórico e dos resultados obtidos, que demonstraram que mesmo que de maneira subjetiva estas perspectivas existem dentro das entidades. Algumas das vantagens da implantação do BSC seria a divisão dos processos internos da empresa, a descentralização do poder de decisão, mais agilidade na execução dos trabalhos, e maior investimento na capacitação dos funcionários.

No que diz respeito às limitações ao estudo, pode-se dizer que, devido à falta de conhecimento da existência de ferramentas gerenciais por parte dos empresários, e o receio de informar dados financeiros dificultou uma melhor análise dos resultados. Sendo preciso haver demonstrações e explicações sobre o assunto antes de realizar as entrevistas. Além de ser um assunto bastante subjetivo, impossibilitando explorar dados mais concretos.

Para pesquisas futuras, sugere-se que seja feito um estudo sobre a implantação do Balanced Scorecard em uma quantidade maior de empresas na cidade de Mossoró/RN, analisando os procedimentos iniciais, fatores críticos, gastos com a adoção dessa ferramenta gerencial, como também as respostas positivas ou negativas obtidas mediante a sua implantação.

## REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. Sao Paulo: Atlas, 2011.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa, Portugal; Edições 70, LDA, 2009.
- COSTA, A. P. P. **Contabilidade Gerencial: um estudo sobre a contribuição do *Balanced Scorecard***. 2001. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <[http://www.bc.furb.br/docs/TE/2001/275007\\_1\\_1.pdf](http://www.bc.furb.br/docs/TE/2001/275007_1_1.pdf)>. Acesso em: 25 nov. 2014
- FRASSETTO, G. **Balanced Scorecard – BSC: implementação do instrumento em uma empresa agroindustrial do município de forquilha – sc**. Criciúma: 2012. Monografia, Universidade do extremo sul catarinense. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/handle/1/1736/Gustavo%20Frassetto.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 25 nov. 2014
- FERRÃO, R. G. **Metodologia científica para iniciantes em pesquisas**. Linhares: Unilinhars. 2003.
- GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GOMES, F. R. G. **Formação de estratégias organizacionais em pequenas empresas: um estudo regional**. 2004. 98f. Dissertação de Mestrado-Universidade de Taubaté, 2004. Disponível em: <[http://www.ppga.com.br/mestrado/2004/gomes-fausto\\_rafael\\_gmach.pdf](http://www.ppga.com.br/mestrado/2004/gomes-fausto_rafael_gmach.pdf)> Acesso em: 25 nov. 2014
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação – *Balanced Scorecard***. São Paulo: Editora Campus, 12ª edição, 1997
- \_\_\_\_\_. Kaplan e Norton na prática. 11 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SAMPIERI, R.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SEBRAE. MPE Indicadores – Pequenos negócios no Brasil. <<http://pt.slideshare.net/itonet/apresentacao-mpe-indicadores2013>>. Acesso em: 09 jun. 2014

VASCONCELLOS, A. L. C.; LUCAS, S. F. **Análise crítica da metodologia BSC na visão da excelência em gestão**. In: Congresso nacional de excelência em gestão. 8, 9, 2012, Rio de Janeiro. Disponível em: <<file:///C:/Users/Luan/Downloads/analise-critica-da-metodologia-bsc-na-visao-da-excelencia-em-gestao.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2014

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 212 p.

## **UM ESTUDO SOBRE OS DESAFIOS DA IMPLANTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD EM UMA MICROEMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS**

Rosane Sales de Paula Silveira  
Alexsandro Gonçalves da Silva Prado  
Thaiseany de Freitas Rêgo

### **RESUMO**

O estudo objetiva analisar quais os desafios de uma microempresa de autopeças e serviços automotivos de Mossoró- RN, quanto à elaboração do Balanced Scorecard. Foi desenvolvido um estudo de caso na oficina Injemec, que se deu através de entrevistas estruturadas com os gestores, funcionários e clientes da empresa. As entrevistas foram codificadas e categorizadas através do software Atlas.ti (versão 5.5). Através dos achados da pesquisa afirma-se que entre os desafios encontrados na implantação do BSC, a ausência de planejamento e registro das operações foram os fatores determinantes, inviabilizando a implantação, pois é necessário planejar e obter informações de todos os setores disponíveis para haver gerenciamento; inexistindo o mesmo, a gestão é incapaz de formular estratégias que auxiliem no alcance dos objetivos da empresa.

**Palavras-chave:** Balanced Scorecard. Microempresa. Planejamento.

## 1. INTRODUÇÃO

Com as mudanças constantes no mercado global, as empresas estão extremamente competitivas, exigindo uma gestão mais atuante no processo de suporte na tomada de decisão. Os gestores buscam mensurar informações referentes à satisfação dos clientes, aceitação do produto vendido no mercado, desempenho dos funcionários etc.

Kaplan e Norton deram início em 1990 a um estudo que teve como finalidade determinar um método de medir o desempenho para o século XXI, o foco do estudo foram 12 organizações, a análise conduziu para o desenvolvimento do BSC. Esse novo método baseia-se no equilíbrio entre os indicadores financeiros e operacionais, organizados em quatro perspectivas: a financeira, dos clientes, dos processos internos e da aprendizagem e crescimento (KAPLAN; NORTON, 2004).

Os aspectos de maior relevância no BSC é a medição de resultados e a utilização de direcionadores, que conduzem a organização a atuar de acordo com a sua estratégia. A sinergia é conseguida da correlação dos objetivos financeiros e estratégicos, com os objetivos de níveis hierárquicos inferiores (SERRA et al., 2014). Ao elaborar um BSC, as empresas precisam nortear um conjunto de indicadores que reflitam precisamente quais os pontos críticos, dos quais depende o objetivo da entidade, proporcionando uma visão ampla e atual da organização.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 *BALANCED SCORECARD*

No ano de 1990 foi criado o BSC, com o intuito de provar que os métodos que existiam na época, baseados em indicadores contábeis e financeiros, estavam impedindo as empresas de criar valores econômicos. O mesmo foi criado para medir o desempenho de longo prazo, relacionando as suas influências nas organizações, em uma época em que se deixavam de lado ativos intangíveis, que tinha a possibilidade de criar valor futuro. Os criadores da ideia foram Robert S. Kaplan e David P. Norton, que através de um estudo intitulado “Measuring Performance in the Organization of the Future”, patrocinado pela KPMG, junto com o Instituto Nolan Norton, buscaram desenvolver um novo modelo de avaliação de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1997).

O BSC permite aos gestores, medir tudo, desprendendo-se do conceito de avaliar as empresas e organizações apenas de acordo com valores históricos, estritamente financeiros, a respeito dessa importância da medição de desempenho como auxílio aos gestores. (PRADO, 2002)

O objetivo do BSC é traduzir a missão e a estratégia de uma organização em medidas concretas, representadas pelo equilíbrio dos indicadores externos e internos. (KAPLAN; NORTON, 1997). Segundo Garrinson, Noreen e Brewer (2007), as medidas de desempenho do BSC devem estar ligadas, baseando-se na relação causa e efeito. Se aperfeiçoarmos uma medida de desempenho, conseqüentemente outra medida de desempenho também será aprimorada, sendo perceptível o efeito de uma na outra.

O BSC reflete os objetivos que as empresas buscam alcançar, sejam eles financeiros ou não. “A capacidade de mobilização e exploração dos ativos intangíveis ou invisíveis tornou-se muito mais decisiva do que investir e gerenciar ativos físicos tangíveis” (KAPLAN; NORTON, 1997, p.3).

O sistema de BSC está fundamentado em indicadores que possibilitam uma visão mais abrangente do negócio, possibilitando uma visualização futura. Permite as organizações

equilibrar o desempenho a curto e longo prazo. Em concordância com Serra et al. (2014), o BSC consegue traduzir de forma clara, para os funcionários de níveis hierárquicos inferiores aos dos gestores, os objetivos que a organização pretende alcançar, assim os trabalhadores conseguem visualizar de que forma as suas ações terão impacto sobre as estratégias da empresa.

Agora será discorrido sobre as quatro dimensões do BSC, enfatizando suas particularidades em relação às demais, apreciando cada dimensão individualmente e analisando os benefícios que cada uma traz dentro da ferramenta BSC, apesar de serem abordadas separadamente, constata-se que todas as dimensões completam-se entre si.

### **2.1.1 Perspectiva Financeira**

Apesar de alguns críticos defenderem que as medidas financeiras devem ser descartadas na análise do desempenho, defendendo que se as organizações se preocuparem em manter os clientes satisfeitos, fornecerem um produto de qualidade, realizar os processos internos com eficiência, como também seus funcionários possuírem habilidade e motivação, consequentemente os resultados financeiros fluirão positivamente (KAPLAN; NORTON, 1997).

A perspectiva financeira focaliza os ativos tangíveis, associado a lucratividade, significando resultados para os sócios e investidores. Para o alcance dos objetivos deve haver um aumento de receita ou redução nos custos. Para conseguir o aumento da receita a empresa pode optar por fazer novos investimentos gerando rentabilidade, como também esquematizar um plano para o crescimento das vendas. Já para haver redução nos custos é necessário aumentar a produtividade evitando problemas e defeitos (DUCLÓS; SANTANA, 2009).

### **2.1.2 Perspectiva dos Clientes**

“Empresas que tentam ser tudo para todo o mundo normalmente acabam não sendo nada para ninguém” (KAPLAN; NORTON, 1997, p.68). A perspectiva dos clientes deve conter objetivos que busquem satisfazer as necessidades dos clientes-alvo, é necessário conhecer quais perfis dos clientes se enquadram no produto oferecido, definindo assim em qual mercado irá competir. A perspectiva dos clientes no BSC traduz a missão, as estratégias e os objetivos da empresa em relação a clientes e suas particularidades específicas (KAPLAN; NORTON, 1997).

Devem ser relacionados os principais fatores de resultados, relacionados aos clientes, tais como: retenção, satisfação, captação e rentabilidade, de acordo com os setores específicos dos clientes e do mercado (SERRA et al., 2014). As perspectivas dos clientes incluem também a pontualidade na entrega dos serviços, o oferecimento de um produto de qualidade, a constante inovação dos produtos de acordo com as necessidades dos consumidores, a satisfação dos clientes é um ativo intangível de grande rentabilidade para a empresa, quando existe um bom relacionamento com os clientes, automaticamente a empresa está fidelizando os mesmos (ATKINSON et al., 2011).

### **2.1.3 Perspectiva dos Processos Internos**

Na perspectiva dos processos internos são avaliados os pontos mais frágeis que dificultam a realização dos objetivos dos clientes e sócios, geralmente nessa perspectiva só é criado seus objetivos e metas após serem criados os objetivos e as metas da perspectiva financeira e dos clientes. (KAPLAN; NORTON, 1997). “Não se trata de um mapeamento de

todos os processos de negócio, mas da priorização de melhorias em processos críticos ao longo de toda a cadeia de valor” (DUCLÓS; SANTANA, 2009, p. 83).

O BSC procura criar um conjunto de processos internos, recomendando-se aos gestores a definição dos mesmos, dentro de uma cadeia de valor completa, dividindo a mesma em três processos, inicia-se com o processo de inovação, abordando sobre as necessidades presentes e futuras dos clientes e o atendimento das mesmas. Outro aspecto é o processo de operações, relacionados com a entrega dos produtos, o último aspecto é o pós-venda que valoriza os serviços prestados ou produtos oferecidos aos clientes (KAPLAN; NORTON, 1997).

#### **2.1.4 Perspectiva da Aprendizagem e do Crescimento**

De acordo com Kaplan e Norton (1997), a última perspectiva do BSC aborda a respeito dos objetivos e metas relacionados ao aprendizado e o crescimento da organização, e enfatiza a importância de investir no futuro e não apenas em pesquisas de novos produtos, o que é mais comum às empresas alocarem recursos. É importante empregar capital em pesquisa e desenvolvimento, mas não é suficiente. Precisam-se aplicar meios na capacitação do pessoal, sistemas e procedimentos, na obtenção de resultados de longo prazo.

Em concordância com Serra et al. (2014), o cenário atual competitivo encontra-se exigente quanto a necessidade de um constante melhoramento nos processos, através de criatividade, inovações ou capacidades adicionais. O valor da empresa está ligado à capacidade de desenvolvimento dos seus talentos humanos, melhorando a eficiência operacional, como consequência há uma criação de valor para o cliente.

Serra et al. (2014) destaca a motivação dos funcionários como sendo de suma importância para o alcance dos objetivos traçados, culminando assim na: produtividade, na melhoria dos serviços prestados aos clientes, na capacidade de resposta as exigências do mercado. Assim os resultados dependem da competência e satisfação dos seus trabalhadores, como também da infraestrutura e no clima organizacional direcionado a ação.

#### **2.1.5 Administração Estratégica e Contabilidade Gerencial nas Microempresas**

Em uma empresa, é necessária a formulação de estratégias, que visem melhorar o desempenho da mesma, com medidas competitivas, disputando posição no mercado. Conforme Porter (2004), todas as organizações possuem uma estratégia competitiva, podendo ela ser explícita ou não. Implicitamente evolui por meio de atividades realizadas pelos departamentos da empresa, cada departamento buscará métodos que serão dirigidos pelos responsáveis do departamento. A soma desses métodos, dificilmente refletirá a melhor estratégia. O processo explícito de formulação das estratégias traz benefícios consideráveis em relação ao processo implícito, onde no qual as estratégias são dirigidas, tendo por objetivo o alcance comum das metas.

A maneira como as micro e pequenas empresas utilizam sua estratégia, determinam qual o futuro das mesmas. Coutinho e Kallás (2005) discorrem a respeito da seguinte pergunta: As empresas apresentam melhor desempenho porque tem uma melhor gestão ou as empresas com maior desempenho procuram investir na gestão? Os autores respondem a essa pergunta concluindo que as empresas consideradas sólidas, de bom desempenho, investem em gestão, o que pode esse ser um dos motivos de seu sucesso.

Em conformidade com Gimenez e Oliveira (2011), a contabilidade gerencial voltada para as micro e pequenas empresas, possui grande potencial para auxiliar os gestores na medição do desempenho da empresa como um todo, apoiando todos os processos decisórios.

As empresas consideradas micros ou pequenas, pouco utilizam a contabilidade gerencial, no caso das que fazem uso dessa ferramenta, há um período de adequação considerado comum, já que estão diante de algo novo para a organização, em consequência tornam-se mais competitivas.

### 3. METODOLOGIA

Nesse estudo, a pesquisa classifica-se como sendo descritiva, caracterizando-se por descrever a particularidade do caso, uma microempresa que atua no ramo de oficina mecânica, situado em Mossoró/RN, e abordou a respeito dos desafios quanto a elaboração da ferramenta de gestão BSC, relatando possíveis benefícios e sacrifícios gerados com uma possível implementação da mesma.

Conforme Gil (2010) há diferentes propósitos na utilização de um estudo de caso, sendo eles: explorar situações da vida real que seus limites não estão definidos claramente, preservar o caráter unitário do objeto em estudo, fazer a descrição da situação no contexto no qual está sendo realizada determinada investigação, formular pressupostos ou desenvolver teorias, bem como reunir elementos que possibilitem analisar variáveis de causa e efeito de um fenômeno.

O instrumento de coleta foi uma entrevista do tipo estruturada, mediante a adoção de um roteiro de entrevistas. O roteiro seguiu a ideia de um formulário, que segundo Andrade (2010) relaciona um conjunto de perguntas que o informante responde, necessitando da presença do pesquisador. Os formulários são utilizados quando há pretensão de obter repostas amplas, com o maior número de informações possíveis.

As entrevistas foram realizadas com os gestores da oficina mecânica, de modo a observar a ideia que os mesmos tinham acerca das ferramentas gerenciais, bem como se há a utilização de alguma ferramenta relacionada ao BSC. Além disso, foram tratadas questões avaliando se é perceptível aos gestores, a existência de benefícios ou malefícios, advindos com uma possível implantação dessa ferramenta de análise de desempenho.

Outro formulário foi direcionado aos funcionários, no sentido de avaliar a satisfação dos mesmos quanto à atividade que executam dentro da oficina. Os clientes também foram objeto de análise, de modo a investigar o nível de satisfação quanto aos serviços prestados, à agilidade no atendimento, eficiência nos trabalhos efetuados em seus automóveis, tudo isso de modo a realizar a efetiva triangulação de informações e subsidiar uma análise inicial sobre a fidelidade dos mesmos aos serviços oferecidos pela oficina mecânica. As entrevistas foram realizadas com o auxílio de gravações devidamente autorizadas pelos informantes e anotações, que foram posteriormente organizadas transcritas e devidamente analisadas.

**Quadro 01:** Procedimentos e objetivos da coleta de dados

PÚBLICO ALVO	INSTRUMENTO DE COLETA	OBJETIVO
Gestor	Entrevista estruturada	Identificar se a empresa possui registros de suas operações.
		Examinar quais as perspectivas quanto ao crescimento da empresa.
		Verificar o grau de conhecimento acerca do <i>Balanced Scorecard</i> e seus benefícios.
Funcionários (colaboradores)	Entrevista estruturada	Investigar a satisfação quanto ao desempenho de suas atividades operacionais.
Clientes	Entrevista estruturada	Averiguar qual a percepção quanto a qualidade e pontualidade nos serviços.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Após o processo de coleta de dados os mesmos foram transcritos e transferidos para o software Atlas.ti® (versão 5.5). Após a transferência foram feitas as codificações, seguindo-se da categorização, concluindo com a criação das superfamílias alinhadas as perspectivas do BSC.

## 4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 DESCRIÇÃO DO CASO

A empresa Injemec autopeças e serviços automotivos está em funcionamento há dois anos e meio, realizando serviços de mecânica, elétrica e injeção eletrônica, como também realiza a venda de peças necessárias à execução do conserto dos automóveis. É uma sociedade limitada composta por dois sócios, possui um quadro de funcionário composto por um auxiliar de mecânico e um auxiliar administrativo, responsáveis por atenderem média 250 clientes mensalmente.

### 4.2 REGISTRO DAS OPERAÇÕES

Foram coletados dados de modo a identificar se a empresa possuía registros de suas operações, com base nos mesmos, coletados junto aos gestores da empresa estudada, destacam-se alguns pontos de preocupação associados ao registro, principalmente quanto: a gestão de serviços, o aumento no quadro de funcionários, o controle de estoques, banco de dados e problemas com o mesmo, gestão de produtividade, foco no cliente, automação do sistema e visão estratégica.

Foi notória a ineficiência de registros formais na organização que lhes permitisse o controle financeiro, de serviços e de endividamento, a inexistência dessas informações dificulta a formulação de um preço competitivo, um melhor controle dos ativos como também das entradas. Não havia dados concretos quanto a esses controles, desencadeando em dificuldades no processo decisório.

Houve fatores que afetaram diretamente do processo de registro, diz respeito ao banco de dados deles que ainda está em processo de adaptação, e os mesmos adquiriram o sistema, mas tinha problemas com a automação, após a contratação de um novo funcionário foi permitido alimentar o sistema com informações necessárias, mas ainda não funciona satisfatoriamente; contudo reconhecem a necessidade de se investir em novas tecnologias. Quando perguntados sobre os registros contábeis das operações, os gestores entraram em contradição, um respondeu que fazia os registros e outro não.

Concluindo o primeiro ponto de análise, assegura-se que a empresa não possui planejamento, como também não faz registro formal de todas as suas operações, dispõe de um sistema de informação, contudo o seu banco de dados é deficiente. Necessita-se de um aprimoramento que lhe permita utilizar de todas as funções oferecidas pelo sistema, no sentido de agilizar os processos. Com relação aos registros contábeis, não efetua qualquer apontamento a respeito, tornando ainda mais precário traçar medidas estratégicas. Concluindo então, que sem planejamento, não há como implantar o BSC.

#### 4.3 PERSPECTIVA DE APRENDIZAGEM E CRESCIMENTO DA EMPRESA

Através das entrevistas voltadas aos gestores, buscou examinar quais as perspectivas quanto ao crescimento da empresa. Conforme codificações realizadas foram citadas pelos mesmos, algumas medidas que julgam fazer parte do processo de crescimento, como: o aumento no quadro de funcionários e a qualificação dos mesmos gerando agilidade, pontualidade nos serviços, qualidade no atendimento e nos serviços. Citou também a satisfação ligada a clientes e funcionários, como resultado da motivação. Enfatizou a importância da captação dos clientes através da diversidade de serviços oferecidos.

Ressaltaram também a necessidade de melhorar a estrutura física, de se investir em tecnologia, sendo um aspecto citado tanto pela gerência, como pelos clientes, como sendo necessário para uma melhor qualidade nos serviços; entre as indicações de melhorias foram mencionados a aquisição de equipamentos modernos e um local mais aconchegante, proporcionando uma maior satisfação.

Identificaram-se alguns fatores que dificultam o crescimento da organização, sendo eles: a ausência de qualificação, a incapacidade na realização dos serviços gerando motivos de insatisfação. Uma indicação de melhoria citada pela gestão foi a ampliação no quadro de funcionários, em virtude do aumento dos serviços, se não houver um quantitativo necessário para atender a demanda, haverá insatisfação dos clientes e como consequência a diminuição nos serviços.

Com relação as perspectivas sobre o crescimento da empresa, a gestão afirmou possuir uma visão estratégica, utilizando algumas medidas que foram citadas, cabendo destaque para a qualificação dos funcionários e a diversidade nos serviços, contudo não dispõe de metas explícitas para a realização desses objetivos.

#### 4.4 CONHECIMENTO SOBRE O BSC E SEUS BENEFÍCIOS

Achou-se necessário verificar o conhecimento dos gestores acerca do BSC, constatou-se que os dois entrevistados não possuíam informações sobre tal ferramenta. No roteiro de entrevistas quando perguntados se a empresa possuía visão, missão e valores, a resposta foi negativa, havendo indefinição, possuíam apenas uma noção do que seria cada item, sem qualquer registro formal. Houve conflito de ideias nas respostas, chegando a serem citados valores pessoais como honestidade e transparência, ao invés dos valores da organização. A indefinição da missão e da visão da empresa mostrou-se contraditórios ao BSC, visto que é necessário possuir missão e visão.

Foi enfatizada a importância do registro formal, através de um banco de dados, um dos gestores citou que quanto mais informações, mais haverá respaldo no processo decisório, estando de acordo com os conceitos pronunciados por Kaplan e Norton (1997), que afirma que para haver gerenciamento, deve se medir, em outras palavras, registrar.

Na análise sobre o conhecimento do gestor sobre a ferramenta BSC, assegura-se que não havia nenhum conhecimento dos mesmos quanto à existência do BSC, entretanto após

serem repassadas informações no decorrer da entrevista, ficou perceptível a ambos os gestores, benefícios advindos da utilização.

A respeito dos benefícios percebidos pelos gestores com o advento do BSC, é perceptível que as benfeitorias citadas, estão de acordo com o que os autores que escrevem acerca do assunto, atestam na teoria. Portanto, através da pesquisa realizada, foi permitido aos gestores, absorverem alguns dos melhoramentos que cercam a implantação do BSC, como: auxílio no processo decisório e na gestão de negócios, agilidade nos serviços, através do registro formal obter um banco de dados organizado, entre outras benfeitorias.

#### 4.5 SATISFAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS

Em relação à satisfação dos funcionários através dos elementos adquiridos, é possível constatar, que os resultados da motivação é uma causa de satisfação dos funcionários, preocupar-se com a satisfação dos funcionários é uma visão estratégica, em vista dos benefícios advindos, e os mesmos produzem mais quando trabalham motivados.

Relatou-se a existência de espaço para feedback, proporcionando um bom clima organizacional; assemelhando-se ao que Serra et al. (2014) garante, quando ele aponta que os resultados dependem da competência e satisfação dos seus trabalhadores, como também da infraestrutura e do clima organizacional direcionado à ação.

Um fator mencionado pelos colaboradores, diz respeito a necessidade da empresa oferecer cursos de qualificação, considerando uma visão estratégica da empresa, apesar dos fornecedores de produtos esporadicamente ofertar cursos. Entende-se que o crescimento está diretamente ligado com a qualificação dos funcionários, havendo um acréscimo na qualidade dos serviços.

Em se tratando de motivação, os empregadores e empregados associaram a satisfação com a motivação, no sentido de afirmar que os resultados positivos estão estritamente ligados a motivação no desempenho das tarefas, contribuindo para o crescimento da companhia, em consentimento com Serra et al. (2014), que afirmam que a motivação é importante para o alcance dos objetivos traçados, culminando assim na: produtividade, na melhoria dos serviços prestados aos clientes, na capacidade de resposta as exigências do mercado.

Em relação ao atendimento que os colaboradores dão aos clientes, eles afirmaram que atendem com uniformidade a todos, dessa forma entendem que estão realizando um atendimento de qualidade. Contudo o ideal seria que o cliente fosse atendido conforme a sua necessidade e não atender os mesmos uniformemente, visto que cada cliente tem a sua individualidade e necessidade.

Ao avaliar a satisfação dos funcionários da Injemec quanto às atividades desempenhadas, constatou-se, portanto que os colaboradores mostraram-se satisfeitos, afirmando que há espaço, mencionando algumas questões que vêem a necessidade de sua implementação como é o caso do curso de qualificação. Tanto os gestores quanto os colaboradores afirmaram haver diálogo na realização das tarefas no sentido de gerar aperfeiçoamento aos processos.

#### 4.6 PERCEPÇÃO DOS CLIENTES

Foi possível notar que a clientela citou pontos que eles julgam fazer parte da qualidade nos serviços, sendo eles: a qualidade no atendimento, o prazo de pagamento foi citado como ponto importante na opinião deles, o preço e o diferencial competitivo também. Afirmaram, ainda, que o investimento em estrutura física, tecnologia e no aumento do quadro de funcionários também estavam relacionados com a qualidade no atendimento.

Foco no cliente foi citado como sendo importante, no sentido de que a maioria dos entrevistados assegurou que um dos fatores que mais lhe chamaram atenção foi a importância dada ao mesmo, quando levavam o carro para consertar na Injemec, como também a confiança, devido a transparência e o compromisso demonstrados, através da agilidade e pontualidade na entrega e dos serviços, confirmando eficiência na gestão dos mesmos. A motivação e qualificação dos funcionários também foram mencionadas.

Entre os processos precários da organização, cabe destaque ao serviço pós-vendas, se houvesse espaço para feedback de clientes, seria possível visualizar a situação da empresa na visão dos clientes. Através do qual seria possível verificar motivos de insatisfação, consequentes da uniformidade nos serviços e da ausência de mão de obra qualificada.

Os clientes respondentes citaram que a empresa se mostra honesta na prestação dos serviços, em virtude disso eles confiam colocar o seu carro para consertar na mesma, mostram-se satisfeitos com as diversidades de serviços, afirmando serem esses adjetivos primordiais para um cliente permanecer fiel a determinada empresa, especificamente a Injemec, afirmaram também que ela encontra-se em primeiro lugar em seu nível de preferência.

Quanto a percepção dos clientes em relação à pontualidade, o termo está associado com a presença de uma boa gestão nos serviços, ocasionando a qualidade na realização dos mesmos, e pontuaram também o compromisso na realização das tarefas e a qualidade no atendimento.

Foram citados pontos frágeis que contradizem com a pontualidade dos serviços, como a inexistência de controle de tempo, gerando atraso nos serviços e a incapacidade de realização dos mesmos, ocasionando motivos de insatisfação. Com a ocorrência desses fatores, é necessário tomar medidas de melhoramento de processos, como: capacitar os profissionais e ter um controle de tempo dos serviços, corroborando com Serra et al. (2014), ao apontarem confirma que o cenário atual é competitivo e encontra-se exigente quanto a necessidade de um constante melhoramentos nos processos, através da criatividade, inovações ou capacidades adicionais.

Analisando a percepção do cliente quanto à pontualidade, a grande maioria dos clientes encontra-se satisfeitos quanto a entrega dos serviços, enquanto a minoria queixa-se da demora, devido a uma possível incapacidade de realização de serviços ou uma falta de gerenciamento de tempo na execução das tarefas. Havendo, portanto, a necessidade de funcionar o serviço pós-vendas, possibilitando identificar possíveis insatisfações e corrigi-las.

#### 4.7 DESAFIOS QUANTO A ELABORAÇÃO DO BSC

Com relação aos desafios encontrados na implantação do BSC, serão demonstrados dentro das quatro perspectivas que norteiam essa ferramenta gerencial. Portanto, a Injemec terá como desafio alinhar as suas estratégias a medidas não financeiras, quando pensar no resultado financeiro como o aumento de receita, de lucro, entre outros; deverá relacionar com a satisfação dos funcionários e dos seus clientes. Kaplan e Norton (1997) fazem essa relação, afirmando que quando as organizações se preocupar em manter os clientes satisfeitos, como também na qualidade do produto, na eficiência dos processos internos, na habilidade e motivação dos funcionários, consequentemente os resultados financeiros fluirão positivamente.

Na perspectiva dos clientes, a empresa objeto de estudo dessa pesquisa, tem por desafio:

- Mapear os seus clientes, para só então satisfazer as suas necessidades, visto que a

Injemec relatou que não possui um cadastro eficiente de seus clientes, mencionou que há uma parcela de cliente a ser conquistada, contudo não possui registro dessas informações;

- Orientar os seus funcionários quanto à personificação do atendimento ao cliente, visto que nas respostas dadas pelos colaboradores, deve haver sensibilidade em adaptar os produtos de acordo com as novas tecnologias, inovando sempre, com o objetivo de atender as expectativas dos clientes.

Na perspectiva dos processos internos, há pontos frágeis na Injemec, que dificultam a execução das tarefas satisfatoriamente, como a deficiência na utilização do banco de dados, de acordo com o que foi citado pelos gestores, há ferramentas no sistema que facilitaria os processos, contudo, não é feita a utilização da mesma. Existe, portanto a necessidade de uma melhor utilização dessa ferramenta, com a finalidade de agilizar os processos internos.

A última perspectiva do BSC é a de aprendizagem e crescimento, os gestores demonstraram haver necessidade em realizar cursos de qualificação, a fim de melhorar o desempenho das tarefas e realizar os serviços. Como também, uma melhora na estrutura física, para aprimorar a qualidade no atendimento. Contudo, não existe uma meta definida para a concretização, enxerga a necessidade, mas não traça o caminho para a sua execução. O desafio é, portanto traçar metas bem definidas, de forma a executá-las.

Há uma deficiência que é comum a todas as perspectivas, a ausência de planejamento e registro na maioria de suas operações, o desafio proposto é planejar e registrar todas as suas atividades quer sejam financeiras, ou de controle interno, ou de clientes etc. Ao concluir a pesquisa, o maior desafio a ser alcançado, diz respeito ao planejamento e registro de todas as operações da empresa, visto que havendo idealizações e informações de todos os setores disponíveis, haveria a possibilidade de fazer um melhor gerenciamento.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Com a finalidade de analisar quais os desafios de uma microempresa de autopeças e serviços automotivos de Mossoró/RN, quanto a elaboração do Balanced Scorecard, foram realizadas entrevistas direcionadas a dois gestores, dois funcionários e sete clientes. Podem-se concluir que os desafios da implantação do BSC, dentro das quatro perspectivas foram identificados os seguintes desafios:

- Na perspectiva financeira, é alinhar as suas estratégias às medidas não financeiras, havendo esse alinhamento espera-se que os resultados financeiros fluam;
- Na perspectiva de clientes o desafio é mapear os clientes, para só então satisfazer as suas necessidades, visto que a Injemec relatou que não possui um cadastro eficiente de seus clientes, outro desafio ainda nessa perspectiva é personalizar o atendimento ao cliente, visto que os colaboradores atendem todos os fregueses de igual modo, confrontando com a teoria que afirma ser indispensável atender conforme a necessidade de cada cliente;
- Na perspectiva de processos internos o desafio é uma melhor utilização do sistema de informação adquirido pela empresa, com a finalidade de agilizar os processos internos.
- Na última perspectiva, a de aprendizagem e crescimento o desafio consiste em traçar metas bem definidas, de forma a executá-las. Existe ainda um desafio que contempla todas as perspectivas que é planejar e registrar todas as suas atividades, para só então ser permitido uma implantação do BSC.

Com base nos achados da pesquisa e sua limitação a um estudo de caso, tratando da realidade de uma única microempresa, do segmento que é o automotivo, recomenda-se que novos estudos sejam desenvolvidos em outras microempresas considerando ramos distintos, para averiguar se os desafios que serão encontrados assemelham-se aos do presente estudo.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, M. N. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 10<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATKINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- COUTINHO, A. R.; KALLÁS, D. **Gestão Estratégica: Experiências e lições de empresas brasileiras**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- DUCLÓS, L. C.; SANTANA, V. L. **Ciclo estratégico da informação: como colocar a TI no seu devido lugar**. Curitiba: Champagnat, 2009.
- GARRINSON, R.H; NOREEN, E.W; BREWER, P.C. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GIMENEZ, L.; OLIVEIRA, S. B. A. **Contabilidade para gestores: uma abordagem para** KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: *Balanced Scorecard***. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Balanced Scorecard - Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- PORTER, M.E. **Estratégia Competitiva: Técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- PRADO, L. J. **Balanced Scorecard (e-book)**. Jaguariaíva: LJP e-zine, 2002 (série empresarial).
- SERRA, F. R. *et al.* **Gestão Estratégica: conceito e casos**. São Paulo: Atlas, 2014.

## O PAPEL DA CONTROLADORIA NO CONTROLE DE CUSTOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL

Madalena Glaênia Oliveira Lima  
Sonaíra Pereira da Silva  
Cacilda Alves de Sousa Victor

### RESUMO

O presente trabalho tem como problemática identificar o papel da controladoria e a importância que ela exerce sobre a obra através do controle de custos, nas empresas construtoras do município de Mossoró, sob as perspectivas de profissionais e futuros profissionais da área. Este estudo teve como objetivos específicos norteadores: a averiguação do controle de custos adotado pelas empresas, verificação da gestão dos custos no auxílio à tomada de decisão do empreendimento e a constatação da utilização das informações contábeis na tomada de decisões. A hipótese foi confirmada ao inferir que a controladoria exerce um papel norteador na construção civil, exercendo grande importância sobre as obras, ao controlar planejado com executado, evitando desperdícios e melhorando a qualidade dos custos, evidenciando que a controladoria é uma ferramenta de grande importância na gestão da empresa, para que se trabalhe de forma eficiente no processo de controle de custos, auxiliando a tomada de decisões por seus gestores, buscando a otimização dos resultados, e evitando os desperdícios de material e mão-de-obra. A Metodologia utilizada foi a exploratória, que tratou os dados de forma qualitativa.

**Palavras-chave:** Controladoria. Controle de custos. Construção Civil.

## 1. INTRODUÇÃO

A construção civil movimentada de forma marcante a economia mundial, e no Brasil não poderia ser diferente. Nos últimos anos o Brasil foi polo de massivos investimentos no setor imobiliário, beneficiado principalmente pela expansão do crédito e de programas de incentivo do Governo, dando acesso à casa própria às classes média e média-baixa.

A importância da construção civil pode ser evidenciada nas contribuições que este setor tem para com a sociedade, principalmente no que tange à geração de renda, aumento de investimentos e geração de empregos, sobretudo por absorver mão-de-obra da mais variada possível, desde altos executivos e profissionais especializados em diversas áreas do conhecimento à profissionais braçais que, atualmente não possuem qualificações compatíveis com as atividades executadas, o que, de alguma forma desencadeia um equilíbrio econômico-social (REAL ESTATE REPORT, 2012-2013).

Em um mercado altamente competitivo, as empresas da construção civil precisam continuamente estar à frente de seus concorrentes. Entretanto, muitos fatores influenciam para que a mesma encontrem dificuldades para que possam se sobressair das demais. Dentre esses fatores, pode-se destacar a falta de um sistema de controle de custos que possibilite um planejamento e um acompanhamento do início à conclusão da obra para que se possa basear o preço de venda do empreendimento de forma coerente, buscando evitar perdas desnecessárias e assim, atingir o retorno financeiro desejado e diferencial no preço e na qualidade repassada aos consumidores finais.

Nesse sentido, com o intuito de contribuir com a ciência retratando a realidade do segmento de construção civil no estado do Rio Grande do Norte, especificamente no município de Mossoró, este trabalho responderá o seguinte questionamento: Qual o papel da controladoria e a importância que ela exerce sobre a obra através do controle de custos, nas empresas construtoras do município de Mossoró, sob as perspectivas de profissionais e futuros profissionais da área?

Acredita-se que sob a ótica dos profissionais da área, que a controladoria exerce um papel norteador na construção civil, exercendo grande importância sobre as obras, ao controlar planejado com executado, evitando desperdícios e melhorando a qualidade dos custos, o que condiz com Catelli (2013), ao passo que o controle visa assegurar que os resultados sejam efetivamente realizados e a controladoria vem nesse cenário contribuir na correção dos rumos, apoiando-se na avaliação dos resultados e desempenhos.

Esta pesquisa tem como objetivo geral identificar o papel da controladoria e a importância que ela exerce sobre a obra através do controle de custos, nas empresas construtoras do município de Mossoró, sob as perspectivas de profissionais e futuros profissionais da área.

Este estudo tem como objetivos específicos: averiguar se o controle de custos adotado pela empresa é adequado para as exigências da atividade; verificar se há gestão dos custos para auxiliar na tomada de decisão do empreendimento; constatar se as informações contábeis que chegam à gerência são úteis na tomada de decisões e aferir se ocorrem desperdícios de materiais e de pessoal, e se estes são detectados pela controladoria.

O que objetivou a elaboração desta pesquisa foi a iniciativa de despertar nos gestores das empresas de construção civil do Estado do Rio Grande do Norte a importância de investirem em controladoria, já que a mesma contribuirá para a eficiência de seu trabalho, dando-lhe suporte para a tomada de decisões, aumentando resultados e contribuindo com toda região, ao passo que possibilita o crescimento do PIB (Produto Interno Bruto) e juntamente com o aumento do resultado líquido de um exercício o simultâneo crescimento da arrecadação

tributária, favorecendo o aumento de investimentos públicos em serviços básicos no país.

A importância deste assunto pode ser evidenciada no crescimento do setor imobiliário e a relevância que a questão habitacional tem no contexto social e econômico nacional, sendo ela geradora de empregos com capacidade de absorção de diversos tipos de mão-de-obra, de profissionais com formação rigorosa a profissionais que se quer tiveram acesso à escola, garantindo assim fonte de renda a milhares de brasileiros que teriam muitas mais dificuldades de penetrar em outras áreas profissionais. Desenvolver uma pesquisa nessa área significa contribuir para o crescimento econômico e social nacional.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que visa separar-se das imposições legais impostas pelo Governo e voltar-se à administração de empresas, com o objetivo de gerar informações úteis aos gestores no processo de tomada de decisões (BRUNI & FAMÁ, 2012).

A Contabilidade gerencial está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador. Neste modo particular, considere-se que o modelo decisório do administrador leva em conta cursos de ação futuros; informações sobre passado ou presentes só são válidas para estes quando são capazes de prognosticar cenários futuros, auxiliando nas ações do hoje. (IUDÍCIBUS, 2008)

Segundo Atkinson (2012) a contabilidade gerencial orienta ao fornecer informações sobre: desempenho inovações e mercado – o controle estratégico; informações sobre desempenho de gerentes e unidades operacionais – o controle gerencial; mensuração de custos – o custeio de produto e cliente; e informações sobre eficiência e a qualidade das tarefas desempenhadas – o controle operacional.

### 2.2 CONTROLADORIA

De acordo com Catelli (2013) a Contabilidade tradicional tem-se prestado à mensuração de eventos econômicos passados das organizações, sendo que, na maioria das vezes em atendimento às necessidades fiscais. Todavia, uma gestão com foco na continuidade da organização não se faz extrapolando dados do passado e sim simulando eventos futuros, visto que decisões que se concretizarão no futuro são tomadas no presente. A Contabilidade tem uma rica base conceitual que, interagindo de forma multidisciplinar com outros ramos do conhecimento permite modelar informações destinadas ao uso dos gestores e a Controladoria, cujo campo de atuação são as organizações econômicas, tem como missão fornecer todos esses subsídios necessários aos gestores providos da Contabilidade.

A missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurar a otimização do resultado global. O órgão administrativo controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial (FIGUEIREDO & CAGGIANO, 1997).

Segundo Garcia (2003, p. 2) “a controladoria é identificada como ramo do conhecimento que estuda a identificação, mensuração e decisões relativas aos eventos econômicos e à informação decorrente, a todos os usuários”. Através desse conceito, infere-se que a controladoria é uma ferramenta indispensável no aperfeiçoamento do que foi planejado pelos gestores, buscando assistir a todos os setores da empresa.

### 2.2.1 Controle

Pode-se considerar a etapa final como sendo a parte em que o controle pode analisar como foi o andamento da obra, suas falhas e procurar fazer suas possíveis correções.

Garcia (2003, p. 39) conceitua esta etapa como:

Relativa ao acompanhamento, visando evidenciar desvios entre o que foi planejado e o que se executou. Interligada ao planejamento, é responsável pela avaliação dos resultados, dos desempenhos, identificação dos desvios e acompanhamento das correções necessárias.

Quando se tem um profissional controller com exclusividade dentro de uma empresa, benefícios serão esperados e experimentados com sucesso, pois é de suma importância para a execução e do bom andamento dos processos dentro da empresa, buscando a perfeição nos resultados. Para Figueiredo & Caggiano (1997, p. 46), Controle está intimamente ligado a função de feedback que possibilita aos desempenhos serem comparados com os objetivos planejados; controle é essencial para a realização do planejamento de longo e curto prazo.

Goldman (2004) define a real importância da Controladoria na construção civil: constatar as deficiências no momento de execução para que as mesmas sejam corrigidas sem que aja interferência no andamento e na qualidade da obra, o que vai de acordo com a declaração de Maximiano (2008, p. 323) quando afirma que “na etapa final do processo de controle, a informação sobre o desempenho real é comparada com os objetivos ou padrões. Com base nessa comparação, pode-se iniciar uma ação para corrigir ou reforçar a atividade ou desempenho”.

Quando Crepaldi (2008, p. 33) afirma que “O perfil real do controller nunca mudou; as empresas é que não deixam que eles atuem como gostariam e de conformidade com sua preparação”, podemos comparar com a afirmação de Goldman (2004, p. 121) ao dizer que “O controle dos serviços de construção, assim como o planejamento é de suma importância para o sucesso do empreendimento”, podemos chocar e desencadear desse pensamento que a não valorização da controladoria no setor pode ser a causa de muitas falhas ocorridas nos processos da construção civil e da atividade imobiliária; o controle é de importância primordial para a eficácia nos processos das obras, assim como a conclusão da obra dentro do prazo.

Vale ressaltar a afirmação de Scherrer (2003, p. 57) quando remete que “cada informação provoca um gasto (nenhuma é gratuita) e pode trazer um benefício”, o autor faz-nos pensar no custo-benefício de investir em Controladoria nas organizações, sendo que o mesmo ainda cita que “com um controle mais acurado da contabilidade, certamente haverá uma redução de custo administrativo, pela exigência mínima de pessoal e seus respectivos encargos previdenciários”.

A Contabilidade tendo como objetivo principal fornecer informações aos seus usuários propiciando-os detalhes. Segundo Iudícibus (2008, p. 28), “a Contabilidade não é nem deve ser entendida como um fim em si mesma. Isto quer dizer que as informações por ela fornecidas só terão utilidade desde que satisfaçam às necessidades da administração ou de seus interessados”. Na Construção Civil não poderia ser diferente, por ser um setor de grande abrangência, múltiplas formas de atuação e execução de variadas atividades e serviços, é abundante o volume de informações, muitas vezes sendo prejudicial ao entendimento e ao processo de tomada de decisões, não exercendo sua função primordial, que é atender aos seus interessados.

Desta forma a controladoria vem como um excelente aliado à contabilidade de custos, que de maneira hábil produz informações para os diversos níveis gerenciais da empresa, na busca pela eficiência e eficácia no controle de custos, pois desempenha várias funções todas voltadas para o processo de otimização do resultado do desempenho das organizações.

### 2.2.2 O papel da Controladoria na Construção Civil

A controladoria zela pela continuidade da empresa, buscando assegurar a maximização dos resultados propostos, a coordenação dos esforços, dando suporte aos seus gestores na tomada de decisão. Garcia (2003, p. 92) ressalta a importância da controladoria na construção civil, subsetor edificações, declarando que “na construção civil, cada empreendimento é um produto que deve ser controlado, uma vez que, para a realização de cada produto, é exigida uma quantidade vultosa de recursos”.

Observa-se, através da inserção da controladoria no segmento construtor, que a mesma tem como principal objetivo atender a missão da empresa, e para isso, deve comprometer-se na resguarda do seu patrimônio e no controle de todas as variáveis envolvidas com cada obra.

De acordo com Nakagawa (1993, p. 90), “a principal característica de um modelo de decisões de uma empresa deve residir no fato de que o processo de planejamento e controle interage com o sistema de informações, na busca de eficiência e eficácia de suas operações”. Diante deste cenário, o papel do controller dentro das empresas de construção civil é servir como elo entre o planejamento e a execução, averiguando possíveis falhas no executado para que haja correções sem haver interrupções no processo produtivo, servindo também como aliado da administração no processo de tomada de decisões, já que o mesmo dispõe de informações objetivas que podem influenciar no processo decisório.

## 3. METODOLOGIA

Para se alcançar os objetivos propostos nesta pesquisa, foi utilizado o **método exploratório**, uma vez que propõem-se identificar o papel da controladoria e a importância que ela exerce sobre a obra através do controle de custos, nas empresas construtoras do município de Mossoró, sob as perspectivas de profissionais e futuros profissionais da área.

A pesquisa exploratória estuda e explora um determinado tema, esta se deu com o levantamento bibliográfico do assunto e seleção de conceitos aplicáveis ao tema, formando o referencial teórico necessário e através de levantamento de dados junto às empresas do setor localizadas no município de Mossoró-RN, e alunos dos cursos de Engenharia Civil e Ciências Contábeis da Universidade Potiguar.

Foi utilizado, como critério de seleção para as indústrias de construção civil as empresas de subsetor edificações. Foram abordados 32 profissionais, dentre estes 12 gestores, 17 responsáveis pelas atividades de controle 02 contadores e 01 técnico em edificações, todos atuando nas atividades de Construtoras do município de Mossoró.

Em relação aos futuros profissionais, participaram da pesquisa 108 estudantes dos últimos períodos dos Cursos de Engenharia Civil e Ciências Contábeis, sendo estes apontados como maior parte da composição dos potenciais gestores das empresas de Construção Civil de Mossoró. Enquanto concluintes do Curso de Ciências Contábeis, por estes serem os potenciais controllers nas empresas deste segmento.

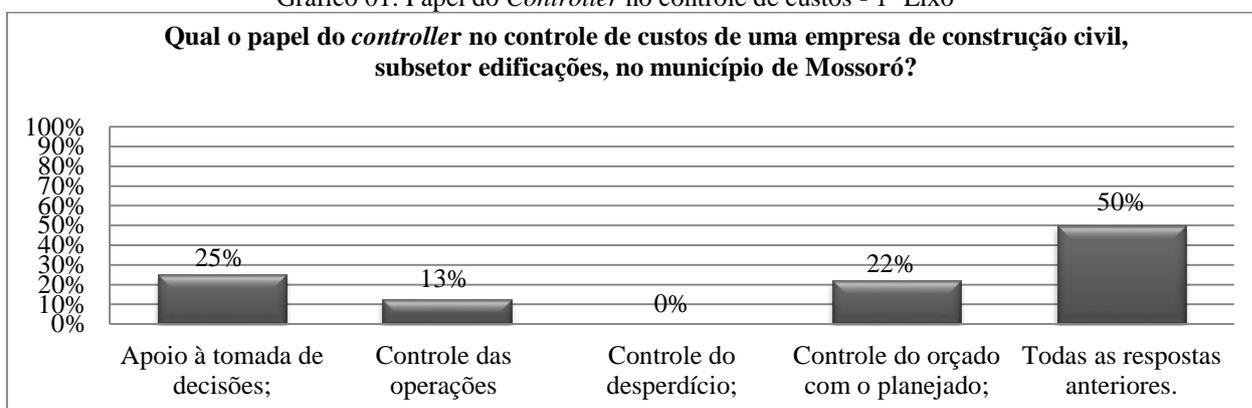
Segundo Marconi & Loskatos (2010) um estudo exploratório deve ser feito através de dois aspectos: documentos e contatos diretos. Esta investigação empregou ambas os

métodos de coleta de dados concomitantemente: **a pesquisa bibliográfica e levantamento de dados de fonte primária**, através de contatos diretos. Como contatos diretos foram aplicados questionários com pessoas que podiam fornecer informações relevantes sobre a importância da Controladoria através de duas perspectivas: de profissionais que atuam no segmento e estudantes que visam participar deste segmento tornando-se gestores, controllers ou profissionais nas demais áreas de atuação de uma construtora.

Os dados foram analisados de forma **qualitativa**, auxiliados por tratamento em planilhas no programa Microsoft Office Excel 2010 através de tabelas e gráficos, utilizando-se de matemática simples para a interpretação dos questionários.

#### 4. ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

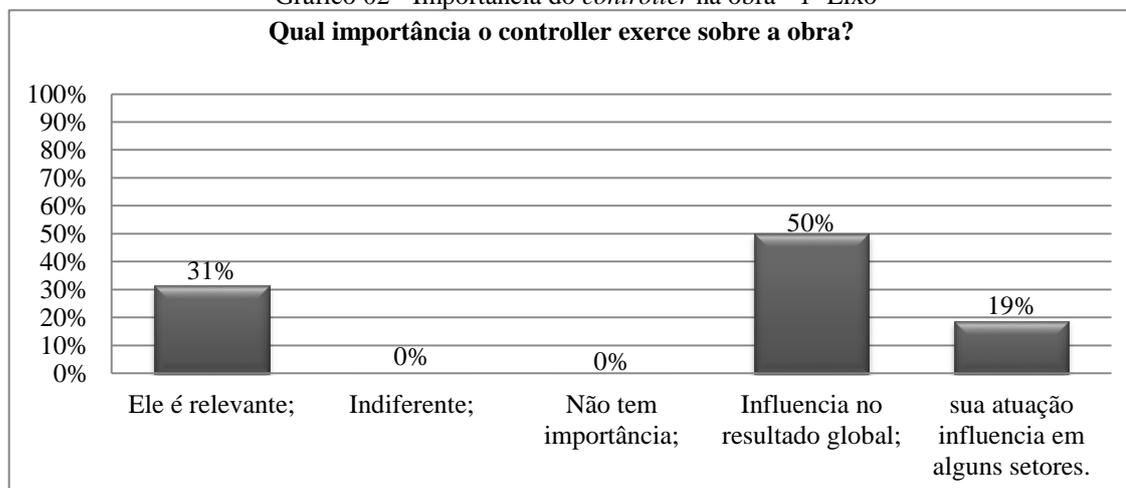
Gráfico 01: Papel do *Controller* no controle de custos - 1º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Foi identificado, sob o ponto de vista dos profissionais da área de construção civil em Mossoró, que o controller é muito importante, e que o mesmo exerce várias funções dentro da empresa desde o planejamento ou orçamento até a conclusão da obra, verificando a eficiência dos processos envolvidos, e corrigindo possíveis falhas que possam afetar o andamento da obra, e também evitando desperdícios, seja ele de matérias ou mão-de-obra.

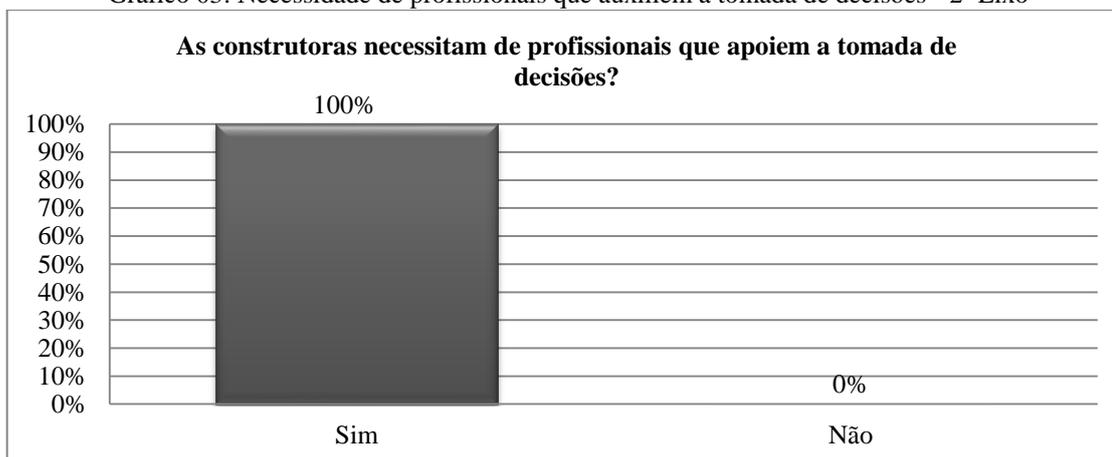
Gráfico 02 - Importância do *controller* na obra - 1º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Após a análise desta questão, foi identificado, que os profissionais da área acreditam na importância do controller sobre a obra. apesar das opiniões serem diferentes quanto ao papel que ele exerce todos concordaram em sua importância.

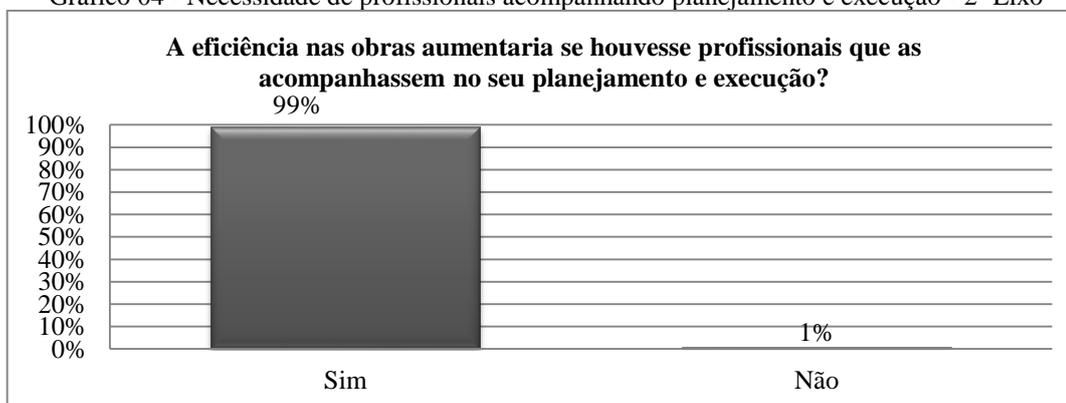
Gráfico 03: Necessidade de profissionais que auxiliem a tomada de decisões - 2º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Foi identificado, sob o ponto de vista dos futuros profissionais, que o controller é necessário na empresa de construção civil, como profissional que auxilia o processo de tomada de decisões.

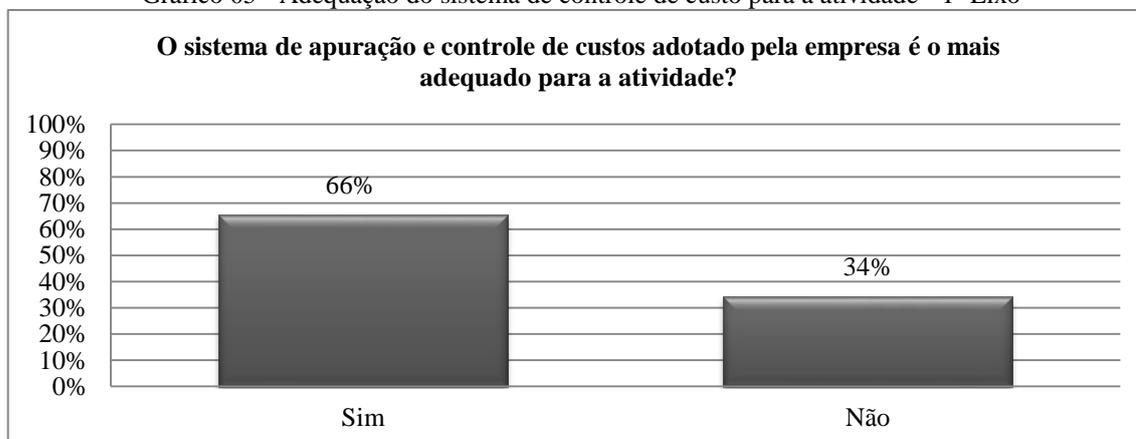
Gráfico 04 - Necessidade de profissionais acompanhando planejamento e execução - 2º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Foi identificado, sob de vista dos estudantes, que a presença de um profissional, que acompanhe essas etapas, consegue prevenir, controlar e corrigir diversos problemas que venham a existir, seja de material, mão-de-obra ou técnicos.

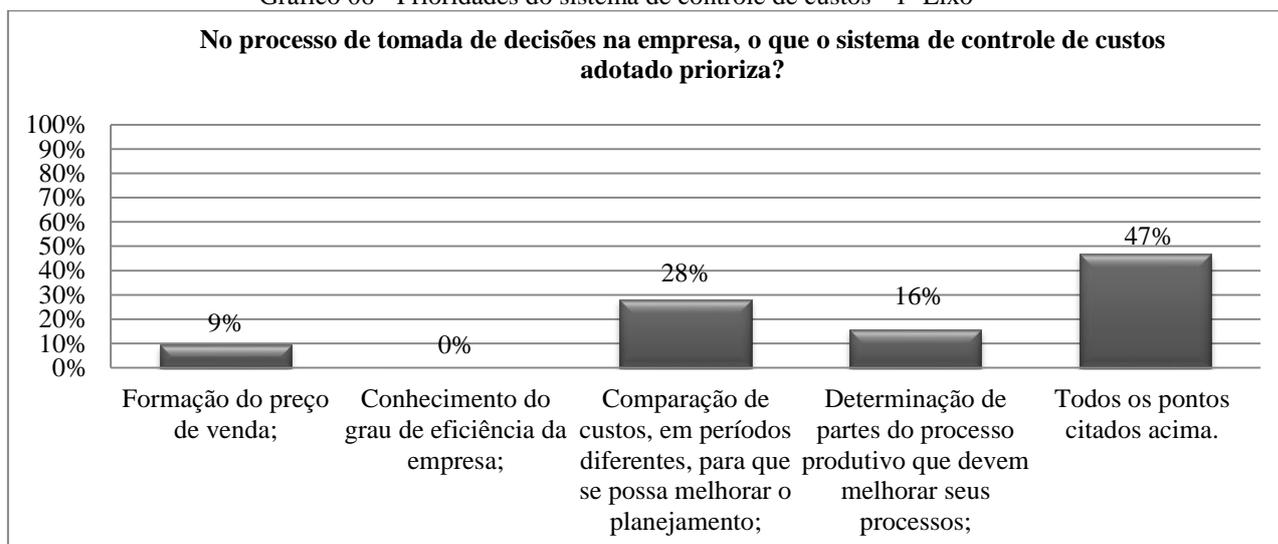
Gráfico 05 - Adequação do sistema de controle de custo para a atividade - 1º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Foi identificado que para maioria dos profissionais atuantes na construção civil no município de Mossoró, o sistema de controle de custos é adequado à atividade. Este contexto condiz com o objetivo de identificar se sistema de controle e apuração de custos adotado pela empresa é o mais adequado para a atividade.

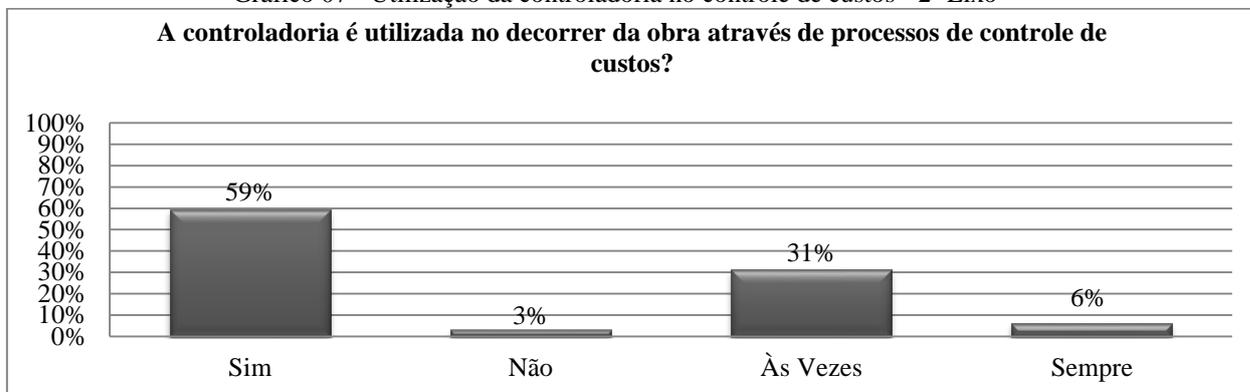
Gráfico 06 - Prioridades do sistema de controle de custos - 1º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Após a análise desta questão, foi identificado que o sistema de custos adotado pelas empresas exerce seu papel com eficiência, quando afirmam ver, que várias são as prioridades detectadas por ele, contexto este que condiz com o objetivo de identificar a o que o sistema de custos adotado prioriza nas tomadas de decisões do empreendimento.

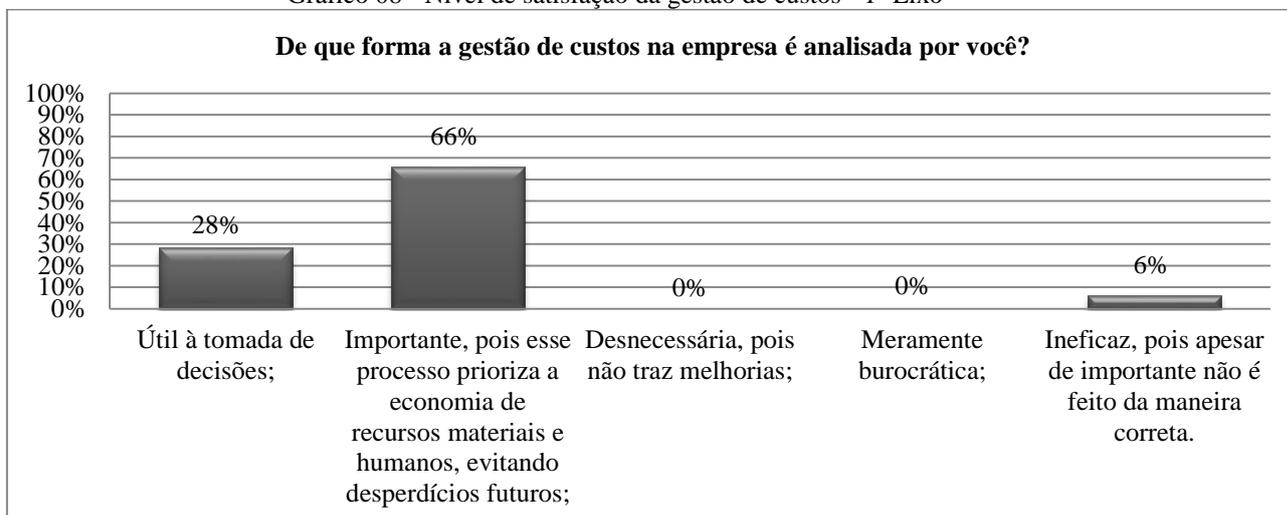
Gráfico 07 - Utilização da controladoria no controle de custos - 2º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Após a análise desta questão, foi identificado que os entrevistados percebem, o controle de custos sendo executado pela controladoria, que está perceptível na construção civil em Mossoró, e que a mesma tem contribuído com o bom andamento das obras, conforme o conceito de Figueiredo & Caggiano (1997). Este contexto condiz com o objetivo de identificar se a controladoria é utilizada no decorrer da obra através de processos de controle de custos.

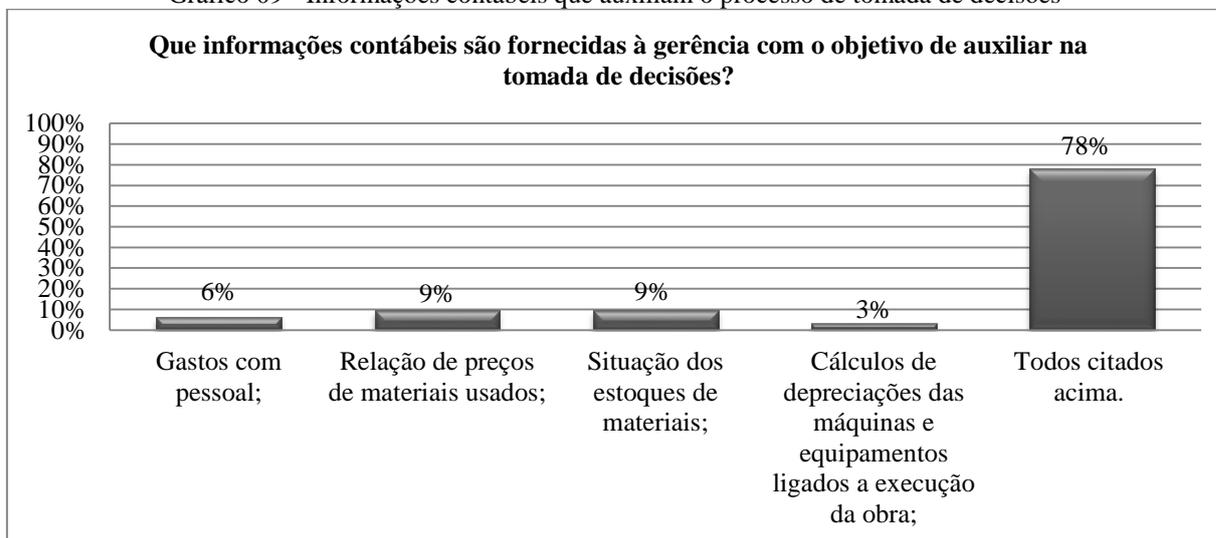
Gráfico 08 - Nível de satisfação da gestão de custos - 1º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Após a análise desta questão, foi identificado que a gestão de custos tem sido satisfatória, e que está trazendo benefícios para a empresa de maneira que tem contribuído para a eficiência da obra, reduzindo os custos da mesma, gerando lucro e saúde econômica, e que também tem contribuído com os gestores, desde a fase do planejamento até a finalização da obra, controlando o orçamento com o realizado. Este argumento vem contribuir com o objetivo de identificar verificar se há gestão dos custos para auxiliar a tomada de decisão do empreendimento.

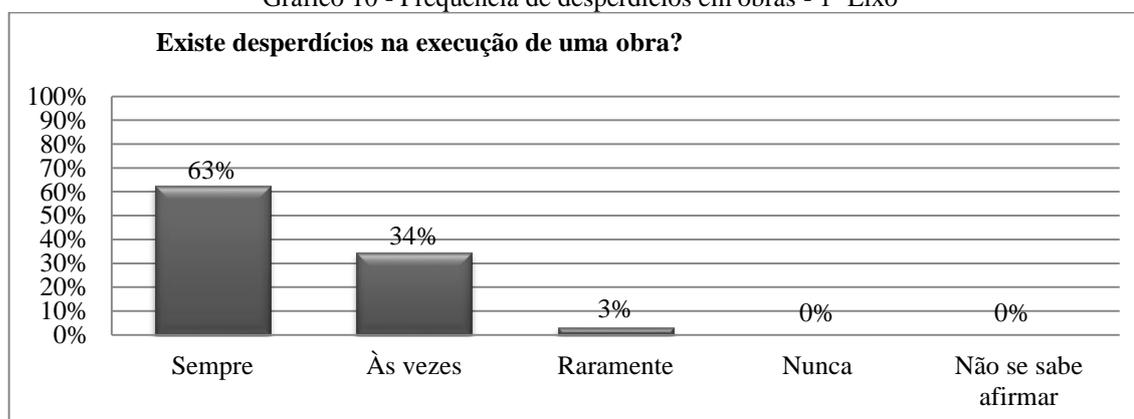
Gráfico 09 - Informações contábeis que auxiliam o processo de tomada de decisões



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Após a análise desta questão foi identificado que os profissionais da área de construção civil em Mossoró trabalham de forma diferentes, e acreditam que as informações contábeis exerce um papel fundamental quando se quer ter um controle sobre a saúde econômica da empresa, e o desenvolvimento desta, durante suas atividades, vindo ressaltar que o objetivo principal da contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências suas tendências futuras Este contexto vem afirmar a respeito dos objetivos que foram postos, sobre utilidade das informações contábeis no processo de tomada de decisões.

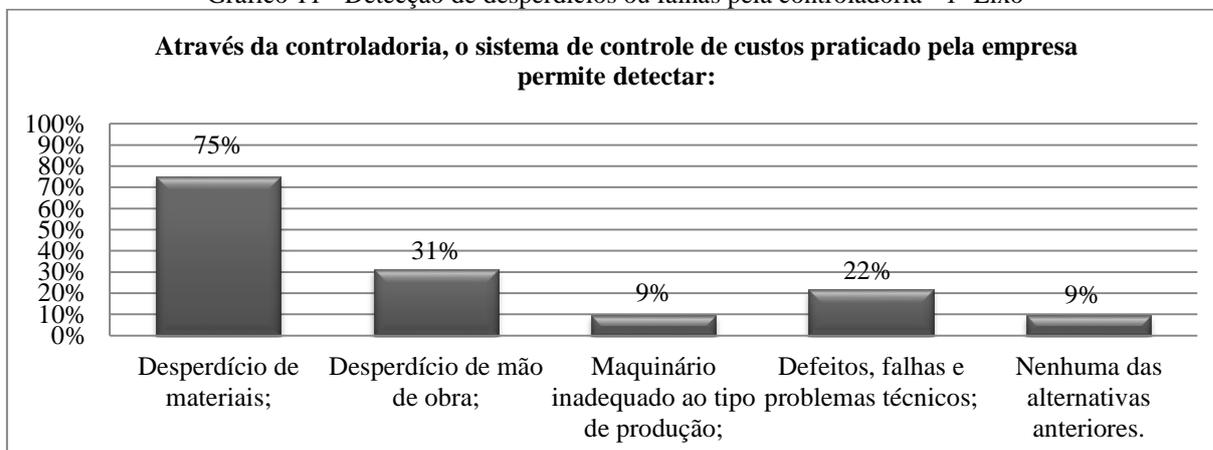
Gráfico 10 - Frequência de desperdícios em obras - 1º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Através dessa questão, foi identificado que existem desperdícios na execução de obras.

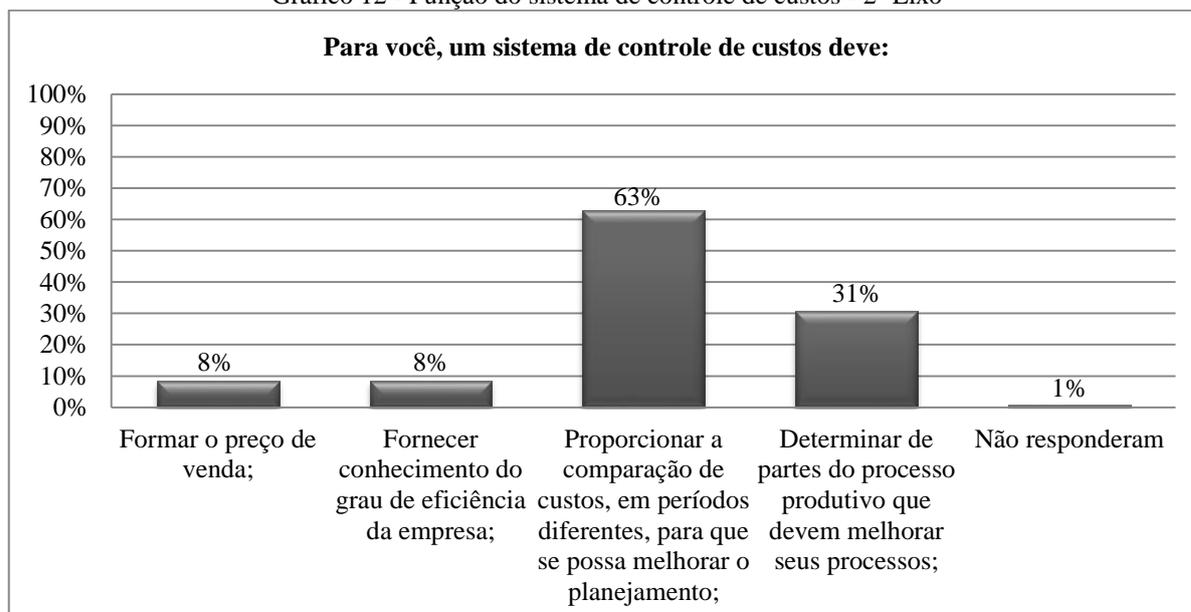
Gráfico 11 - Detecção de desperdícios ou falhas pela controladoria - 1º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Após a análise desta questão, foi identificado que o sistema de controle de custos permite detectar vários problemas dentro de uma obra, e que através deste, é possível se fazer um controle dos desperdícios visando correções durante a execução da obra. Contexto este que vem em defesa do objetivo de verificar se ocorrem desperdícios e se estes são detectados pela controladoria.

Gráfico 12 - Função do sistema de controle de custos - 2º Eixo



Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Foi identificado, sob o ponto de vista dos estudantes, que um sistema de controle de custos consegue exercer diversas funções, e a que mais foi citada entre elas foi a de comparar proporciona uma comparação de custos, em períodos diferentes, para que se possa melhorar o

planejamento, este contexto vem harmoniza-se com o objetivo proposto, que é de verificar a função de um sistema de controle de custos.

## 5. CONCLUSÕES

Foi tido como problemática deste estudo, identificar o papel da controladoria e a importância que ela exerce sobre a obra através do controle de custos, nas empresas construtoras do município de Mossoró, sob as perspectivas de profissionais e futuros profissionais da área. A problemática foi resolvida, uma vez que pode-se constatar que a maior parte dos profissionais atuantes no segmento no município em questão, assim como os alunos que estão concluindo os cursos de Engenharia Civil e Ciências Contábeis comprovaram a importância da Controladoria no controle de custos na Construção Civil, através de quesitos que indagaram diretamente sua importância, como também através de assertivas que questionaram a respeito da necessidade de profissionais nas construtoras desempenhando atividades de cunho da Controladoria.

Os objetivos específicos foram alcançados, visto que foi averiguado a adequação dos sistemas de controle de custos adotados pelas empresas construtoras, que demonstraram, através da representação de seus profissionais, estarem satisfeitas com a forma atual.

Foi identificado que a gestão de custos tem sido satisfatória, e que está trazendo benefícios para a empresa de maneira que tem contribuído para a eficiência da obra, ao colaborar na redução de desperdícios de matérias e de mão-de-obra.

Foi constatado que as informações contábeis são úteis aos seus gestores das construtoras mossoroenses na tomada de decisões, e que tem contribuído com a eficiência da empresa na consecução dos seus objetivos, acreditando que as informações contábeis exerce um papel fundamental quando se quer ter um controle sobre a saúde econômica da empresa, portanto, permitindo, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade.

Foi auferido que, na maioria dos casos, sempre ocorrem desperdícios nas obras e, por meio da controladoria é possível detectar desperdícios de matérias e posteriormente de mão-de-obra.

E por fim, a hipótese foi confirmada uma vez que pode se concluir que, sob a ótica dos profissionais da área, a controladoria exerce um papel norteador na construção civil, exercendo grande importância sobre as obras, ao controlar planejado com executado, evitando desperdícios e melhorando a qualidade dos custos, mostrando ser uma ferramenta útil, possibilitando o controle do patrimônio da entidade, sendo o objetivo da Contabilidade.

Como limitações no decorrer desta pesquisa pode-se citar a dificuldade de contato direto – e muitas vezes até indireto – com gestores e *controllers* desta área, atrelado esta dificuldade ao trabalho em campo e em muitas vezes em mais de uma mesma obra.

Considera-se como recomendações para trabalhos futuros, um estudo qualitativo sobre o desenvolvimento da Controladoria nas Construtoras Mossoroenses e outro estudo, através de fonte documental, objetivando analisar, os controles de custos adotados nestas indústrias. Estas pesquisas visam explorar o desenvolvimento destas atividades, comparar com a bibliografia do assunto, detectar falhas e fornecer sugestões com o objetivo de contribuir com a desenvolvimento da Controladoria no Setor.

## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

- BRUNI, Adriano Leal; Famã, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações na calculadora HPC e Excel. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria:** uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. – 10. reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial:** teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria:** teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de Controladoria para as empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica.** São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- GOLDMAN, Pedrinho. **Introdução ao planejamento e controle de custos na construção civil brasileira.** 4. ed. São Paulo: Pini, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade Gerencial.** 6. ed. – 11. reimp. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARCONI, Maria de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à Administração.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria:** conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.
- REAL ESTATE REPORT. **Preparar para crescer.** Set 2012/ Mar 2013, Número 1 <[http://www.realtor.com/realestateagency/A-To-Z-Real-Estate\\_Potomac\\_MD\\_\\_225094635](http://www.realtor.com/realestateagency/A-To-Z-Real-Estate_Potomac_MD__225094635)>. Acesso em 10 de jul. de 2014.
- SCHERRER, Alberto Manoel. **Contabilidade imobiliária:** abordagem sistêmica, gerencial e fiscal. São Paulo: Atlas, 2003.

## **CONTROLE GERENCIAL: UMA ANÁLISE NAS EMPRESAS CONTÁBEIS DA CIDADE DE CAICÓ/RN**

André Victor Medeiros Cardoso  
Hugo Azevedo Rangel de Moraes  
Stepherson Rodrigo Alves de Oliveira

### **RESUMO**

O controle gerencial de uma empresa é necessário para um eficiente desenvolvimento interno. Com as mudanças constantes das legislações e a evolução da tecnologia de informação nas empresas contábeis, é essencial o controle gerencial eficiente, através dele será possível identificar como está a vida da empresa no seu dia a dia. Neste trabalho é mostrada a importância do controle gerencial para as empresas contábeis, situada na cidade de Caicó/RN, demonstrando a sua importância para auxiliar nas tomadas de decisões. O presente estudo tem como objetivo geral de analisar se nas empresas contábeis da cidade de Caicó existe um controle gerencial que os auxiliem nas tomadas de decisões, verificando se existem a prestação de serviço de contabilidade gerencial e analisando a importância do controle gerencial para os empresários. A contextualização do tema trata-se de pesquisas bibliográficas. A metodologia desenvolvida na pesquisa é classificada como descritiva, do ponto de vista de sua natureza é uma pesquisa aplicada, tendo uma abordagem qualitativa por ter caráter exploratório, já no que se refere aos procedimentos técnicos trata-se de um levantamento. Observou que os empresários tem conhecimento em relação à importância do controle gerencial, a maioria coloca em pratica obtendo uma boa classificação dos controles com confiabilidade para auxiliar nas tomadas de decisões, foi detectado que a maioria das empresas faz um planejamento dos objetivos a serem controlados.

**Palavras-chave:** Controle gerencial. Empresas contábeis. Tomada de decisões.

## 1. INTRODUÇÃO

O controle gerencial de uma empresa está ligado com a contabilidade gerencial e à controladoria que é necessário para um eficiente desenvolvimento interno, portanto observa que a fiscalização dos trabalhos passa a ser também eficiente, dependendo da qualidade da análise realizada pelos gestores, pois não existe controle mediante um simples fornecimento de informação, segundo Figueiredo e Caggiano (2004, p. 46) “controle é um sistema de feedback que possibilita aos desempenhos serem comparados com os objetivos planejados; controle é essencial para a realização do planejamento”, demonstrando que só pode ter um controle se houver um planejamento, para obter o conhecimento do que se vai controlar.

Neste trabalho será mostrada a importância do controle gerencial para as empresas contábeis, situada na cidade de Caicó/RN, demonstrando a sua importância para auxiliar nas tomadas de decisões. Com fortalecimento do mercado, as mudanças de legislação e a evolução da tecnologia de informação nas empresas contábeis, torna-se necessário o controle gerencial eficiente, pois através dele será possível saber como está a vida da empresa no seu dia a dia, para poder prestar um serviço com maior qualidade para os clientes, levando informações relevantes e obtendo excelência na prestação de serviço.

Diante do exposto, temos como problema da pesquisa: qual a percepção dos empresários acerca do controle gerencial nas suas organizações contábeis?

O presente estudo tem como objetivo geral de analisar se nas organizações contábeis da cidade de Caicó existe um controle gerencial que os auxiliem nas tomadas de decisões, e como objetivos específicos: 1) verificar se as empresas prestam o serviço de contabilidade gerencial para seus clientes; 2) saber se existe planejamento nas empresas contábeis para ter um controle gerencial; 3) verificar na visão dos entrevistados a qualidade do controle gerencial nas suas empresas; 4) analisar as percepções da importância do controle gerencial para os empresários.

Esse trabalho torna-se relevante, mostrando a importância do controle gerencial para as empresas contábeis, através de uma pesquisa com os empresários contábeis. A contextualização do tema será através de pesquisa bibliográfica em livros, revistas, artigos, para ter um bom conhecimento no assunto. A metodologia desenvolvida na pesquisa referente aos objetivos é classificada como descritiva, do ponto de vista de sua natureza é caracterizada como pesquisa aplicada, tendo uma abordagem qualitativa por ter caráter exploratório, já no que se refere aos procedimentos técnicos trata-se de um levantamento, voltando-se a um estudo em relação ao gerenciamento e procedimentos do controle gerencial cujo comportamento se deseja conhecer.

## 2. DISCUSSÃO TEÓRICA

A contabilidade é uma ciência fundamental na vida econômica aonde vem desde os primórdios, tendo como ramo a contabilidade gerencial, controladoria, entre outros, que trás a discussão da gerência das instituições ou empresas mediante ao controle, portanto esse controle deve ser estratégico, pois atinge todos os setores ou departamentos de uma instituição, porém para existir um controle deve existir o planejamento para delimitar o que o controle vai controlar e auxiliando aos gestores nas tomadas de decisões.

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial é uma divisão ou ramo da contabilidade que serve para apoiar a tomada de decisão, com o objetivo de fornecer instrumentos aos gestores da empresa, o contador gerencial é um profissional na qual ele mede, identifica, analisa, planeja e avalia

para assegurar que a empresa tome as melhores decisões tanto em curto prazo quanto principalmente em longo prazo não só limitado às informações contábeis e sim a toda informação gerencial para ter uma relevante rapidez nas decisões.

A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador. (IUDÍCIBUS, 2006, p. 21).

Para alcançar um gerenciamento adequando e com agilidade, é necessário ter um bom sistema de informação, que é um complexo de elementos em interação se comunicando com os setores ou departamentos, podendo ser um sistema de apoio à decisão ou um sistema de gestão empresarial, ambas são informações aglutinadas de subsistemas que apresentam informações históricas e atuais, e um provável futuro.

A Contabilidade Gerencial está totalmente ligada ao controle gerencial, pois se traduz como sendo o fiscal dos controles da gerência dentro das empresas, assim como disse o escritor, a contabilidade gerencial não é uma técnica específica e sim um controle de sistemas da empresa para melhorar o seu desempenho, pode ter vasto conhecimento sobre procedimentos, técnicas e não colocar em ação então não terá um controle, o controle tem que existir, tem que estar em prática, o controle tem que ser ativo para resguardar os próprios ativos da empresa, tem que ser real e não fictício.

### **2.1.1 Controle Interno**

O controle interno é o acompanhamento do planejamento e normas da empresa, faz parte da contabilidade gerencial e da controladoria, muitas vezes se misturam uma vez que tem as mesmas finalidades, que é auxiliar a empresa na tomada de decisão. Como o nome já diz o controle interno começa de dentro para fora, tendo uma visão de fiscalização. Vários autores colocam diversos conceitos, mas segundo Crepaldi (2004, p. 73) o conceito de controle interno é:

Podemos definir controle interno como o sistema, de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidade todos os métodos e medidas adotadas com a finalidade de :

- salvaguarda os ativos;
- verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais;
- desenvolver a eficiência nas operações;
- comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos.

Esse conceito mostra que o controle interno objetiva proteger a empresa tanto nos seus ativos quanto na parte operacional e nas políticas administrativas, contribuindo para uma contabilidade eficiente. O controle interno é de grande importância para o desenvolvimento da empresa, pois proporciona menores desperdícios de tempo e financeiro, uma vez que, em uma empresa contábil tempo é dinheiro, pois se trabalha com prazos e o não cumprimento gera multas e punições ao contribuinte

### **2.2 CONTROLADORIA**

A controladoria vem para auxiliar os gestores das empresas através de sistemas de informação, tanto da contabilidade financeira quanto da contabilidade gerencial, sendo uma

área da empresa que visa controlar os objetivos determinados pelas organizações, independente do porte, pois toda organização tem seus objetivos, devendo haver um setor para controlar, em uma empresa de pequeno porte pode não possuir o setor, mas tem um controle feito pela gerência da empresa.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2004, p. 26):

A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global. [...] O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.

O controle é essencial para zelar pela empresa buscando continuidade e resultados positivos, como diz a citação acima, a controladoria é um órgão da empresa que visa garantir informação que fortaleça no processo decisório dos gestores. Já segundo Nascimento e Reginato (2009, p. 2) a área da controladoria tem como função de:

Promover a eficácia das decisões monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre os resultados alcançados e os esperados, indicando as correções de rumo, quando necessárias, e, principalmente, suavizando para os gestores as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes e de sua adequada comunicação, de forma a sustentar a integridade do processo decisório.

Portanto, a função da controladoria é auxiliar na tomada de decisões mediante informações relevantes sobre os objetivos, com desvios ou não, buscando as correções de rumo, para voltar aos objetivos traçados no planejamento. Para essa função da área de controladoria é necessário um profissional que tenha conhecimento em várias áreas, principalmente em administração e em contabilidade, esse profissional é conhecido como controller ou controlador, ele pode ser o chefe da contabilidade desde que suas funções não tenham que se restringir apenas às funções contábeis e sim em toda aplicação gerencial da empresa.

Na controladoria existe o modelo de gestão onde se define a forma de administrar o negócio com relação aos elementos e variáveis empresariais, como planejamento, controle, informação, entre outros. Segundo Frezatti et al (2009, p. 48):

O modelo de gestão é a maneira própria, única, individual de cada empresa administrar os seus negócios, ainda que, mesmo quando não estiver formalizada, se torna visível a partir do desenvolvimento das ações praticadas pelos controladores e pelos gestores. Por trás dessas ações, crenças, valores e sentimentos dos controladores e gestores estão presentes, direcionando a entidade.

As definições que ocorrem de crenças, valores e sentimentos na empresa, podem modificar ideias que impactam todos os departamentos e subsistemas empresariais deixando sem direcionamento.

Na controladoria existem funções que são de grande importância para alcançar um ciclo de retorno de informações aos gestores: Planejamento, Execução, Controle, Feedback, para auxiliar a tomada de decisão das organizações.

Para as empresas essas funções são de fundamental importância, pois deve existir um planejamento do que será executado, e no decorrer da execução um controle para fiscalizar se está sendo realizado o que foi planejado, o resultado do controle são as informações tratadas

como feedback, repassadas para os administradores e gestores que são os responsáveis pelo planejamento, esse ciclo vem para auxiliar os empresários a tomarem decisões.

### **2.2.1 Planejamento**

O planejamento é de grande importância para as organizações, onde serão traçadas as metas, os objetivos, as estratégias, nortear o futuro da empresa, para Figueiredo e Caggiano (2004, p. 43) “Planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada e determina o sucesso de todas as operações”, se o planejamento for mal elaborado as outras funções não obterão sucesso nos seus objetivos, pois o planejamento é à base de um ciclo empresarial consistente, retornando com informações. Segundo Frezatti (2000, p. 22):

Planejar é quase uma necessidade intrínseca, como o alimentar-se para o ser humano. Não se alimentar significa enfraquecimento e o mesmo ocorre com a organização, caso o planejamento não afete o seu dia-a-dia dentro do seu horizonte mais de longo prazo.

O planejamento é necessário para as empresas alcançarem o aperfeiçoamento da organização, pois com um bom planejamento, irá alcançar a diretriz para manter uma organização sustentável podendo chegar a informação constantemente para auxiliar nas tomadas de decisões.

### **2.2.2 Execução**

As execuções podem também ser chamadas de operações ou procedimentos, é a fase onde são colocados em prática os objetivos definidos no planejamento da empresa. Para Chiavenato (2007, p. 178) os procedimentos “Formam a sequência de passos ou de etapas que devem ser rigorosamente seguidos para a execução de planos”, para cada ação deve haver um procedimento da execução, tendo uma lógica de sequências prefixadas do modo como executar a tarefa, segundo Chiavenato (2003, p. 60) “Tarefa é toda atividade executada por uma pessoa no seu trabalho dentro da organização”, acompanhando desde procedimentos até a fase final, que juntos executam o que foi planejado sendo controlados constantemente dentro da organização.

### **2.2.3**

#### **Controle**

O controle é um mecanismo no qual são medidos e fiscalizados os resultados das tarefas executadas, previamente determinados no planejamento, segundo Chiavenato (2007, p. 334) o conceito de controle é:

A essência do controle consiste em verificar se a atividade controlada está ou não alcançando os resultados desejados. Quando se fala em resultados desejados, parte-se do princípio de que esses resultados foram previstos e precisam ser controlados. Então, o controle pressupõe a existência de objetivos e planos, pois não se pode controlar sem planos para definir o que deve ser feito. O controle verifica se a execução está de acordo com o que foi planejado.

Controlar é verificar algo que já foi determinado anteriormente, pois com um controle eficiente terá segurança no resultado do objetivo que foi planejado, para controlar é necessário saber os planos previstos, podendo comparar se está de acordo ou não com o

planejamento, fazer correções no decorrer da execução permitindo-lhe alcançar os resultados desejados, não é possível controlar o que não conhece ou o que não foi determinado.

#### **2.2.4 Feedback (Informações)**

O feedback é o retorno das informações para os gestores que elaboram o planejamento, essas informações são de grande importância para tomada de decisão, pois são elas que norteiam os gestores da forma como estão sendo executados os procedimentos para alcançar os objetivos planejados, essa informação somente será alcançada com um controle bem sucedido. Segundo Figueiredo e Caggiano (2004, p. 46):

Um feedback de informações possibilita ao gestor determinar o progresso que foi feito em busca de realização dos objetivos. [...] A função de controle está ligada intimamente a função de planejamento por um sistema de feedback que informa o resultado de decisões passadas. Este sistema é necessário para avaliação da qualidade do processo decisório e para seu aperfeiçoamento.

O sistema de feedback é a realimentação das informações aos gestores com isso as decisões colocadas no planejamento passado podem ser alteradas, aperfeiçoando para o futuro, pois o ciclo muda de acordo com as influências externas ou internas, e como o controle está ligado intimamente às informações repassadas para os gestores, eles terão que reavaliar o planejamento ou somente aperfeiçoar se tiver tudo conforme foi planejado.

### **2.3 CONTROLE GERENCIAL OU DE GESTÃO**

O controle gerencial ou de gestão significam gerenciar, onde ligando com o nome controle torna-se uma gerência controlada, abrange toda empresa desde o conhecimento do planejamento à vida psicológica dos colaboradores, para assegurar a vida contínua da empresa, segundo Anthony e Govindarajan (2008) O controle gerencial é o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos, para isso, necessita de recursos e estruturas a serem desenvolvidos. Esse conhecimento para controlar com eficiência depende de um bom sistema gerencial, pois não é possível controlar tudo ao mesmo tempo sem algumas ferramentas de controle. Anthony e Govindarajan (2002, p.34) definem controle gerencial como “o processo pelo qual os executivos influenciam os outros membros da organização para que obedeçam as estratégias adotadas”, os gestores ou os executivos precisam liderar os outros membros que compõem o quadro da empresa, pois todos devem saber dos objetivos a serem alcançados.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2004, p. 234) “O controle gerencial é uma atividade subordinada que diz respeito ao uso eficiente dos recursos comprometidos com a realização dos objetivos organizacionais”. Os objetivos das empresas necessitam ser alcançados, desde que seja feito o uso correto dos recursos, pois muitas vezes o mau uso dos recursos não auxilia a gerência na tomada de decisão, consequentemente podendo perder receita, já que os recursos não estão sendo usados com eficiência.

## **3. PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS**

### **3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA**

Com o tema abordado e sua contextualização a metodologia do estudo trata-se de pesquisa bibliográfica, fonte secundária sobre o tema, para ter um bom conhecimento no assunto, do ponto de vista de sua natureza é caracterizada como pesquisa aplicada, pois ela irá gerar conhecimento para ser colocada em prática e é de interesse local, tendo uma abordagem

qualitativa, pois segundo Filho e Filho (2013, p. 64) “parte de uma visão em que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o pesquisador, entre o mundo objetivo e a subjetividade de quem observa que não pode ser traduzida em números”.

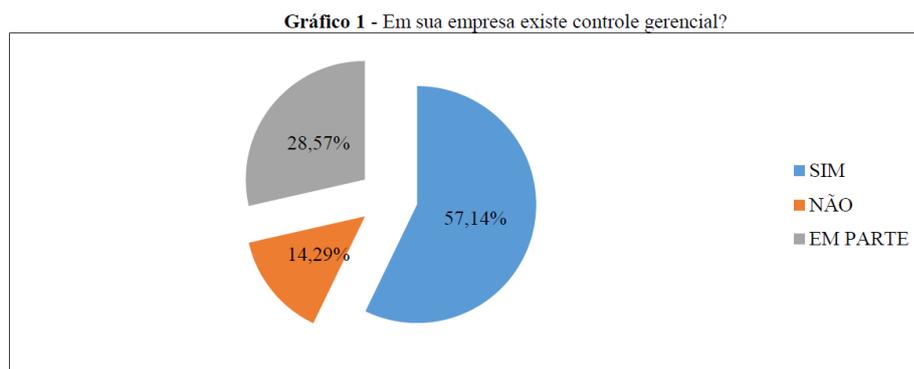
Enquanto seu objetivo é classificado como descritiva (GIL, 1991), pois será feito um levantamento através de coleta de dados para avaliar a existência de procedimento em relação ao controle gerencial. No que se referem procedimentos técnicos será desenvolvida um levantamento (GIL, 1991), pois será feito um estudo em relação ao gerenciamento e procedimentos do controle gerencial cujo seu comportamento se deseja conhecer.

### 3.2 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

A pesquisa foi efetuada na cidade de Caicó-RN no mês de novembro do ano de 2014, foi aplicado um questionário identificando a visão dos empresários das empresas contábeis entrevistadas, sendo essas entrevistas feitas nas empresas relacionadas no site da FENACON que se encontra no endereço eletrônico: [www.fenacon.org.br/consulta-por-uf.cshtml?uf=RN](http://www.fenacon.org.br/consulta-por-uf.cshtml?uf=RN), não sendo 100% dos escritórios de contabilidade do município, pois esse número só poderia ser passado pelo CRC-RN e não foi obtido êxito na solicitação, porém foi realizada a pesquisa com as empresas contábeis optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional. A pesquisa se deu através de um questionário composto por questões objetivas, sendo aplicada a uma amostra de 70% das empresas citadas pela FENACON, onde equivale a 14 empresas, de um universo das 20 citadas no total.

## 4. PESQUISA E RESULTADOS

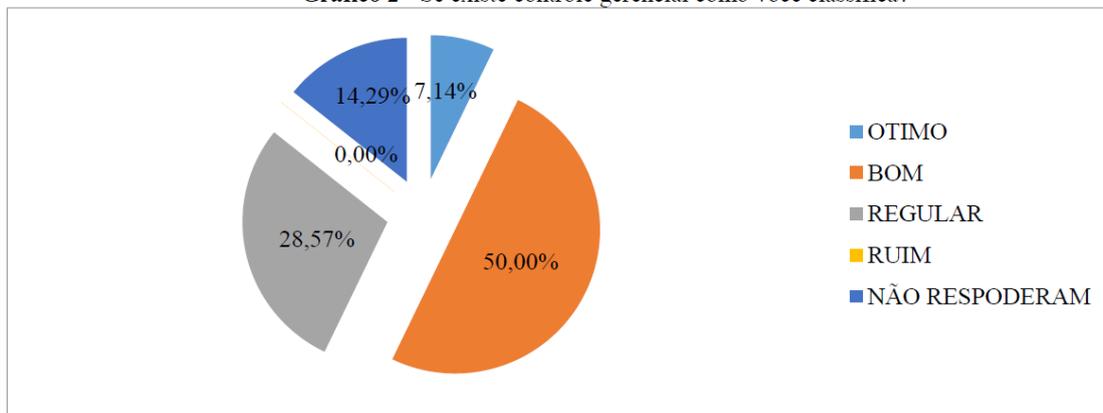
Análise dos dados tem uma base teórica quem vem esclarecer os objetivos citados no trabalho, sendo eles, geral e específicos, identificando a importância do controle gerencial e sua aplicabilidade diante dos serviços desenvolvidos nas empresas contábeis, tanto interno quanto externo, auxiliando aos gestores.



Fonte: Os autores, 2014.

O gráfico acima serve para definir quais empresas tem um controle gerencial, sendo 14,29% das empresas não tem o controle, 28,57% tem o controle em parte onde muitas vezes controla apenas alguns setores e na maioria das empresas sendo 57,14% tem o controle gerencial.

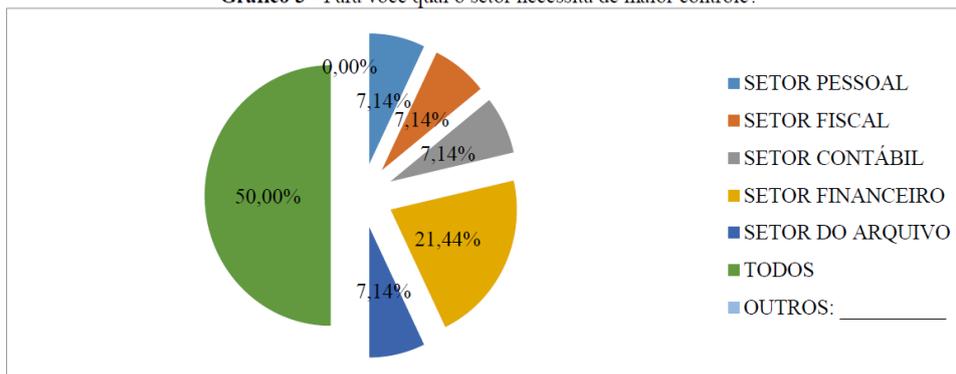
**Gráfico 2 - Se existe controle gerencial como você classifica?**



Fonte: Os autores, 2014.

Os resultados do gráfico acima demonstram a classificação do controle das empresas que confirmaram ter o controle ou parte dele, 14,29% das empresas não responderam esse questionamento por não terem o controle gerencial, enquanto que apenas 7,14% das empresas consideram seu controle gerencial ótimo, 28,57% das empresas regular e 50% dos pesquisados consideram bom. Com isso, conclui-se que 57,14% entre os 100% entrevistados consideram que seu controle gerencial funciona com qualidade podendo auxiliar nas tomadas de decisões.

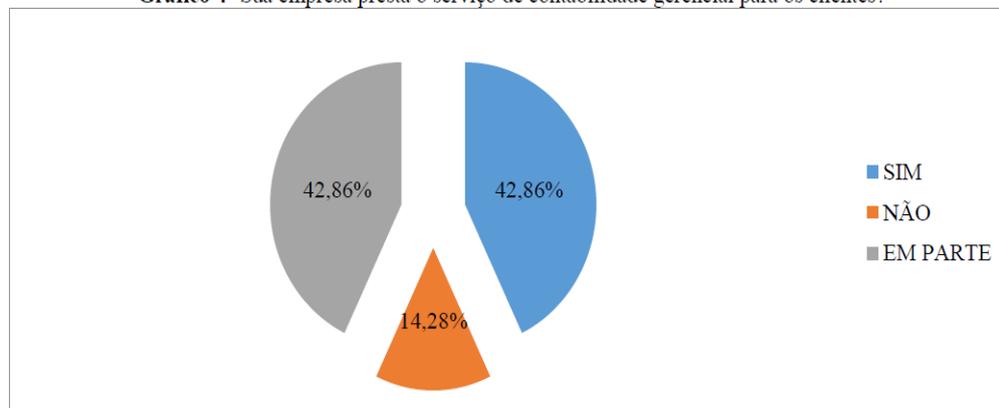
**Gráfico 3 - Para você qual o setor necessita de maior controle?**



Fonte: Os autores, 2014.

O gráfico acima trás o resultado de qual o setor necessita de maior controle para as empresas contábeis, sendo 7,14% das empresas considera o setor pessoal, 7,14% o setor fiscal, 7,14% o setor contábil, 7,14% o setor do arquivo, 21,44% das empresas destacaram o setor financeiro e 50% empresas consideram que todos os setores são de grande importância para ter um controle gerencial de qualidade, percebendo-se que a maioria das empresas tem uma preocupação em controlar todos os setores, destacando-se também o setor financeiro que individualmente foi o mais citado.

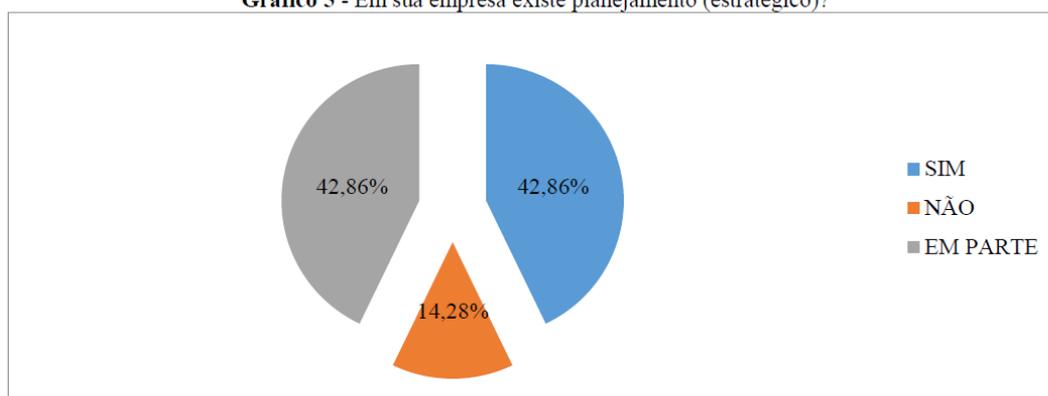
**Gráfico 4** - Sua empresa presta o serviço de contabilidade gerencial para os clientes?



Fonte: Os autores, 2014.

O resultado do gráfico acima busca saber se as empresas contábeis prestam o serviço de contabilidade gerencial para seus clientes, com isso 42,86% das empresas prestam o serviço de contabilidade gerencial, 42,86% só prestam o serviço em partes, não sendo um serviço completo de informações que auxilie a empresa cliente e 14,28% das empresas não prestam o serviço, comparando com as empresas que tem o controle gerencial a resposta negativa que não tem o controle igualha com os números de empresas que não prestam o serviço de contabilidade gerencial, podendo perceber que se não tem controle gerencial não presta o serviço gerencial.

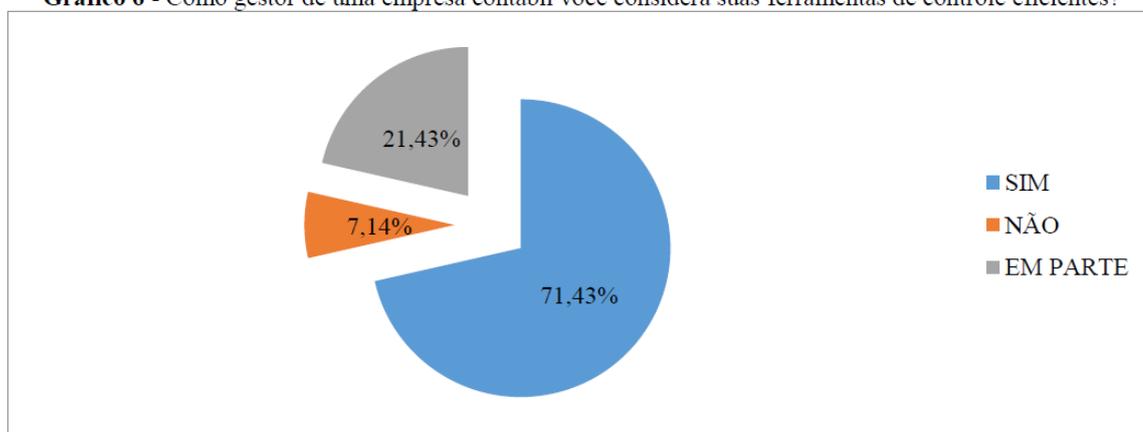
**Gráfico 5** - Em sua empresa existe planejamento (estratégico)?



Fonte: Os autores, 2014.

O gráfico acima demonstra o resultado do questionamento que busca saber se as empresas têm planejamento e as respostas demonstram a conformidade dos resultados anteriores onde 42,86% empresas responderam que sim, tem planejamento outras 42,86% falaram que em parte onde planeja alguns procedimentos e não todos os procedimentos, já 14,28% das empresas citaram que não existe planejamento, mostrando que quem não tem planejamento não tem controle, pois só pode existir controle mediante um planejamento para saber o que se vai controlar

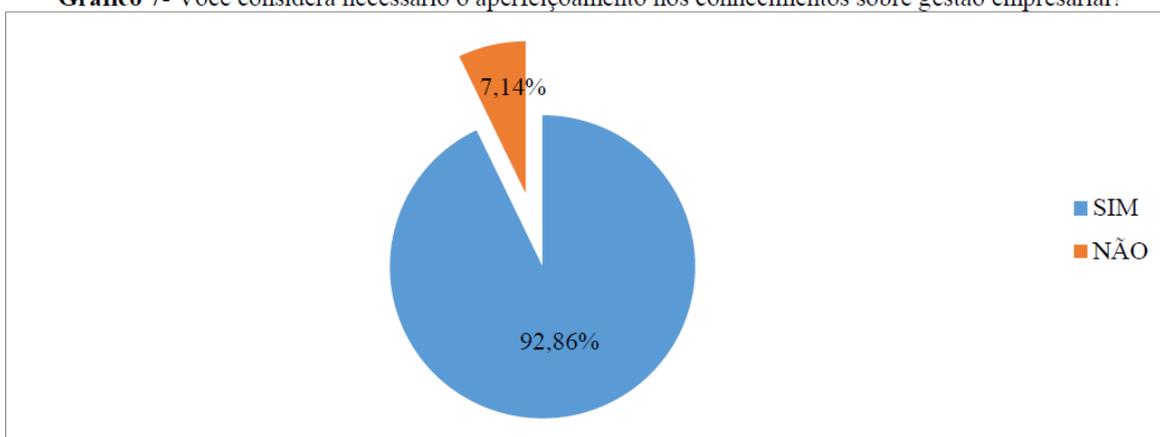
**Gráfico 6** - Como gestor de uma empresa contábil você considera suas ferramentas de controle eficientes?



Fonte: Os autores, 2014.

O resultado acima demonstra que a ferramenta de controle gerencial é eficiente para 71,43% das empresas, 21,43% considera em parte, e 7,14% diz que não é eficiente, percebendo-se que 7,14% das empresas devem procurar ferramentas para obter controles

**Gráfico 7** - Você considera necessário o aperfeiçoamento nos conhecimentos sobre gestão empresarial?



Fonte: Os autores, 2014.

eficientes e 21,43% necessitam melhorar essas ferramentas.

O resultado do gráfico acima comprova que aperfeiçoamento sempre é positivo, pois

o conhecimento irá somar em uma gestão, mostrando que 92,86% das empresas afirmaram que é necessário o aprendizado sobre gestão empresarial, um escritório é uma empresa contábil e precisa de uma gestão qualificada, 7,14% das empresas demonstrou que não é importante esse aperfeiçoamento em gestão.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com os resultados obtidos neste trabalho de pesquisa, nas empresas prestadoras de serviços de contabilidade em geral da cidade de Caicó, existe o controle gerencial de confiança, auxiliando os gestores nas tomadas de decisão. A pesquisa apresentada teve como problemática: qual a percepção dos empresários acerca do controle gerencial nas suas organizações contábeis, e com o objetivo geral da pesquisa: analisar se as organizações contábeis tem um controle gerencial que lhe auxilie nas tomadas de decisões. Conforme os números da pesquisa feita com os empresários do ramo de contabilidade, o resultado obtido demonstrou que em sua maioria as empresas entrevistadas tem um controle gerencial de qualidade considerado ótimo ou bom, mostrando a confiabilidade no seu controle para auxiliar nas tomadas de decisões.

No presente estudo analisou alguns objetivos específicos como: 1) verificar se as empresas prestam o serviço de contabilidade gerencial para seus clientes: foi constatado que 42,86% das 14 empresas entrevistadas prestam o serviço de contabilidade gerencial, 42,86% prestam o serviço de informações incompleto, não auxiliando as empresas clientes com informações relevantes para tomada de decisão e 14,28% das empresas não prestam o serviço de contabilidade gerencial; 2) saber se existe planejamento nas empresas contábeis para ter um controle: foi verificado de acordo com a análise dos resultados que 42,86% das empresas responderam que existe planejamento, outras 42,86% responderam que existe um planejamento parcial, e que 14,28% das empresas citou que não existe planejamento, com isso chega a uma coerência que se não há planejamento também não irá existir um controle; 3) verificar na visão dos entrevistados a qualidade do controle gerencial nas empresas contábeis: constatou-se que, o controle gerencial na empresa como um todo tem uma qualidade positiva, sendo que 57,14% dos entrevistados consideraram que seu controle gerencial funciona com qualidade, podendo auxiliar nas tomadas de decisões qualificado como ótimo ou bom; 4) analisar as percepções da importância do controle para os empresários: foi constatado que os empresários compreendem a importância do controle, pois 50% dos entrevistados consideraram que todos os setores necessita de maior controle, sendo os setores pessoal, fiscal, contábil, financeiro e o setor do arquivo, onde classificado individualmente, diante das opções dos respondentes, o setor financeiro necessita de um maior controle.

O presente estudo foi de grande importância para uma melhor compreensão do controle gerencial das empresas do ramo de contabilidade, onde se observou que os empresários tem conhecimento em relação à importância do controle gerencial, a maioria coloca em prática obtendo uma boa classificação dos controles com confiabilidade para auxiliar nas tomadas de decisões, 92,86% dos empresários querem um aperfeiçoamento do conhecimento na área de gestão empresarial.

Recomenda-se uma pesquisa nas organizações de apoio as empresas contábeis para obter informações sobre cursos na área de gestão empresarial e controles gerenciais das organizações.

## REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistema de controle gerencial**. 12. ed.

São Paulo: Mc Graw-Hill, 2008.

\_\_\_\_\_. **Sistema de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração**: teoria, processos e práticas. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

\_\_\_\_\_. **Introdução à teoria geral da administração**: uma visão abrangente da moderna administração das organizações. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FILHO, Milton Cordeiro Farias; FILHO, Emílio J. M. Arruda. **Planejamento da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2013.

FREZATTI, Fábio et al. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamento e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisas**. 3.ed.São Paulo: Atlas, 1991.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**.6.ed.São Paulo: Atlas, 2006.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Org.). **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil.4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

## **GESTÃO FINANCEIRA EM PEQUENAS EMPRESAS: UM ESTUDO EM INDÚSTRIAS DE EXTRAÇÃO E REFINO DE SAL**

Eveline Cavalcanti Soares da Silva  
Maurílio Alves de Melo  
Carlos Alberto de Souza Soares

### **RESUMO**

As empresas de pequeno porte atuam como pilar socioeconômico do país, isso por causa do papel relevante no cenário econômico, onde essas organizações são responsáveis pela manutenção da fonte de renda de grande parte dos trabalhadores brasileiros. Apesar disso, sua gestão é caracterizada por algumas adversidades que acarretam dificuldades na gestão financeira dessas organizações. O enfoque principal deste artigo foi analisar as práticas de gestão financeira em pequenas empresas industriais de extração e refino de sal de Mossoró/RN. A pesquisa classificou-se como descritiva, de caráter quantitativo e como pesquisa de campo. O universo da pesquisa é constituído por pequenas indústrias salineiras, situadas no município de Mossoró, estado do Rio Grande do Norte, cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte (FIERN). Optou-se por realizar a pesquisa do tipo censitária com 14 diretores/gerentes financeiros das empresas, utilizando um questionário estruturado, considerando oito tópicos envolvendo temas de gestão financeira. Constatou-se que, de modo geral, essas empresas têm ciência da importância da gestão financeira para o bom andamento do negócio. Entretanto, foram identificadas - no decorrer do trabalho - algumas falhas que podem comprometer a administração dessas organizações. Conclui-se que, por mais que as empresas tenham gestores experientes, elas necessitam de uma maior atenção em relação à gestão e às informações geradas para a tomada de decisão, pois essas informações, se bem administradas, podem contribuir para a continuidade da organização no mercado.

**Palavras-chave:** Gestão financeira. Pequenas empresas. Indústrias salineiras.

## 1. INTRODUÇÃO

As empresas de pequeno porte possuem papel relevante no cenário econômico mundial. Essas organizações caracterizam-se como pilar socioeconômico do país. Isso porque elas são responsáveis pela manutenção da fonte de renda de grande parte dos trabalhadores.

No Brasil, segundo o Serviço Brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas – SEBRAE (2010), existem 6,3 milhões de empresas. Desse total, 98% são micro e pequenas empresas. Os pequenos negócios, formais e informais, respondem por mais de dois terços das ocupações. Diante da expressividade dos números, essas empresas merecem atenção especial e recebem tratamento diferenciado.

Apesar da importância das pequenas empresas no cenário nacional, a sua gestão é caracterizada por algumas adversidades que acarretam dificuldades na gestão financeira dessas organizações. Entre elas, algumas de maior impacto, podem vir a comprometer a continuidade da empresa no mercado. Esses obstáculos se maximizam em conjunto com variáveis internas como: a falta de organização das empresas; falta de experiência dos gestores; falta de planejamento operacional e financeiro, dentre outros problemas que - se não forem diagnosticados e trabalhados - podem acarretar o fechamento da organização (GAMA, 2007).

As pequenas indústrias salineiras fazem parte desse contexto, onde muitas delas surgem sem orientação - baseando-se em conhecimento empírico - e passam por dificuldades como: sazonalidade, controle interno ineficaz, problemas financeiros, dentre outros que decorrem da falta de planejamento operacional e financeiro.

Estudos realizados pelo SEBRAE (2005) apontam que as principais causas de mortalidade das pequenas empresas do Rio Grande do Norte estão diretamente ligadas a gestão financeira. Sendo: a falta de capital de giro em primeiro lugar, com 29%; dificuldades financeiras em segundo lugar, com 21%; e a falta de clientes e de conhecimento na área de gestão com 14%, em terceiro lugar. Rodrigues (2013) afirma que, de acordo com essa realidade, fica evidente que essas organizações enfrentam dificuldades na gestão financeira. A começar pelas atividades que envolvem a gestão financeira, as quais, geralmente, ficam sob a responsabilidade de um dos sócios, não sendo raro essa pessoa acumular outras funções.

A utilização adequada dos instrumentos de gestão financeira tende a melhorar a funcionalidade das entidades facilitando: o controle de estoques, a emissão de relatórios gerenciais, que auxiliam a tomada de decisão, o gerenciamento do caixa, que resulta em mais conhecimento em relação ao seu poder de pagamento, saber quanto está custando seu produto, observar onde estão seus gargalos financeiros e planejar as finanças com mais eficiência, de forma que possam alcançar recursos para tomada de decisão (RODRIGUES, 2013).

Com base nisso, esse trabalho levanta a seguinte questão de pesquisa: Quais as práticas de gestão financeira utilizadas pelas pequenas indústrias de extração e refino de sal de Mossoró/RN?

Para tanto, o presente estudo tem como objetivo analisar as práticas de gestão financeira das empresas de pequeno porte do setor salineiro de Mossoró no Estado do Rio Grande do Norte. Pretende-se, com isso, contribuir com a classe acadêmica e empresarial, uma vez que o trabalho irá discorrer sobre práticas de gestão financeira em pequenas indústrias salineiras, conteúdo esse, típico de pequenas empresas que atravessam dificuldades para se sustentar no mercado.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 GESTÃO FINANCEIRA DAS PEQUENAS EMPRESAS

A gestão financeira é um dos pontos considerados importantes para que a empresa obtenha sucesso ou fracasso em suas atividades. Para que essa gestão seja eficiente, faz-se necessária a inserção de normas, princípios e fundamentos da administração financeira.

Pesquisa realizada pelo SEBRAE (2007) apresenta a taxa de mortalidade das micro e pequenas empresas. Das empresas com até dois anos de constituição, 49,4% tem suas atividades encerradas. Nas empresas com até três anos de funcionamento, esse índice alcança 56,4% e 59,9% para com as empresas de até quatro anos de atividade. A pesquisa apresenta ainda as causas para o encerramento destas empresas, onde os fatores financeiros ocupam um lugar de destaque desta constatação, sendo a falta de capital de giro em primeiro lugar (42%) e problemas financeiros em terceiro lugar (21%).

Segundo Cunha (2002), no Brasil, a maior incidência de abertura de empresas é por necessidade. Isto ocorre por causa da falta de opção de ganhos para sustento próprio. Assim sendo, a maioria dos novos empreendedores brasileiros não abrem empresas baseadas em ações, projetos e planejamentos. Este fato esclarece, em parte, algumas dificuldades enfrentadas pelas pequenas empresas, entre elas o alto índice de mortalidade apresentado acima. Assim sendo, é visível a fragilidade de boa parte das pequenas empresas as quais precisam rever seus métodos de administração. Por isso, surge a necessidade dessas entidades adotarem ferramentas que auxiliem a administração, para assim, garantir sua longevidade e competitividade no longo prazo.

### 2.2 ANÁLISE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é uma ferramenta que auxilia as tomadas de decisões gerenciais, administrativas e operacionais. Através dela, as empresas elaboram um sistema que registra, controla e informa os custos da atividade operacional. A análise de custos é essencial para todas as atividades econômicas, sendo, porém, mais expressiva nas indústrias, pois há uma necessidade maior de se estabelecer indicadores em relação às quantidades de consumo e ao volume de produção. Isso se dá em decorrência da competitividade do mercado, aumentando a necessidade de estabelecer as ferramentas de análise na área de produção, de maneira que possa viabilizar a gestão, o controle e redução dos custos, sem haver redução da qualidade dos produtos (EIDT, 2006).

Rodrigues (2013) afirma que é fundamental a formação do melhor preço de venda para obter a competitividade e a geração de lucros, de tal maneira que o método utilizado recupere todos os custos de produção, os tributos, as despesas operacionais, alcançando assim o lucro desejado. Porém, deve-se atentar para o equilíbrio, pois os preços mais elevados podem gerar receita maior por unidade vendida, mas, por outro lado, podem reduzir as vendas. Assim, três fatores são apresentados como influenciadores dos preços: os clientes, os concorrentes e os custos.

Por tanto, diante da competitividade atual, as boas práticas de gestão de custos apresentam-se como um importante passo para as empresas atingirem seus objetivos, resultando no aumento da produtividade, na redução de custos, melhor qualidade dos produtos, rapidez nos processos, redução nos preços, em consequência, aumento do lucro e competitividade (EIDT, 2006).

### 2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E INDICADORES FINANCEIROS

A análise das demonstrações contábeis e indicadores financeiros é a maneira que os interessados internos e externos têm de conhecer a situação econômico-financeira da organização. Logo, a contabilidade é responsável pela emissão desses indicadores que servem de base para a realização da análise financeira, fornecendo informações aos gestores para a tomada de decisão. (RODRIGUES, 2013).

O Balanço Patrimonial sintetiza a riqueza da empresa, sendo útil como instrumento de análises e controles, possibilitando o estudo do comportamento e tendências do seu patrimônio. O Balanço é composto por três elementos básicos: o Ativo, que compreende os bens e direitos; o Passivo, que compreende as exigibilidades e obrigações; e o Patrimônio Líquido, que representa a diferença entre o Ativo e o Passivo, ou seja, o valor líquido da empresa (TÁRTARI, 2005).

A Demonstração do Resultado do Exercício tem como objetivo demonstrar ao seu usuário o resultado econômico e financeiro de um determinado período. Dessa forma, é possível avaliar a gestão econômica da empresa, bem como suas tendências futuras, podendo ainda utilizá-la como parâmetro de comparação com outras empresas do mesmo ramo. Complementa afirmando que a DRE demonstra somente o fluxo econômico e não o fluxo financeiro da empresa, não importando se a receita ou a despesa reflete em dinheiro, mas sim se ela afeta o patrimônio líquido (RODRIGUES, 2013).

A Demonstração do Fluxo de Caixa retrata os fluxos financeiros da origem, a aplicação do dinheiro do caixa durante um determinado período, apresentando, direta ou indiretamente, as mutações que refletiram no caixa, suas entradas e saídas, podendo ainda ser utilizada para identificar situações de falhas na administração da empresa (THIESEN, 2000).

Outra ferramenta de análise da saúde financeira da empresa são os indicadores fornecidos pela contabilidade denominados indicadores financeiros. Esses podem ser classificados basicamente em quatro dimensões ou grupos de índices financeiros: os indicadores de atividade, de rentabilidade/lucratividade, de liquidez e de endividamento.

Os indicadores de atividade ou rotatividade demonstram a relação direta entre a aplicação dos ativos em relação às vendas, os indicadores mais utilizados são: o prazo médio de estocagem (PME), o prazo médio de pagamento dos fornecedores (PMPF) e o prazo médio de cobrança - PMC (KUIAVA, 2006).

Os indicadores de rentabilidade ou de lucratividade apresentam os resultados das aplicações na atividade da empresa e o quanto de retorno ela terá. Seu resultado pode ser considerado como lucro. São eles os seguintes: giro do ativo, rentabilidade das vendas (margem operacional e margem líquida), rentabilidade do ativo e rentabilidade do patrimônio líquido (KUIAVA, 2006).

Os indicadores de liquidez avaliam a estabilidade financeira da empresa, confrontando os ativos circulantes com as dívidas, apontando a capacidade de a empresa saldar suas dívidas. Vale salientar que a análise destes indicadores precisa vir em conjunto com os demais indicadores, pois indicadores de liquidez limitam-se a revelar somente a capacidade ou incapacidade de pagamento das obrigações da empresa, não engloba outros indicadores citados anteriormente como os prazos de pagamento e de cobrança. Os indicadores de liquidez subdividem-se em liquidez geral (LG), liquidez corrente (LC), liquidez seca (LS) e liquidez imediata (LI), (SAPORITO, 2005).

### 2.4 ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO FINANCEIRO

O orçamento é a quantificação das ações planejadas. Esse planejamento deve conter

a utilização de recursos, voltado para o futuro, meticulosamente planejado e apresentado expressamente, em termos quantitativos, em períodos específicos. Logo, o sistema orçamentário só atenderá às expectativas da empresa quando este estiver acompanhado de planejamento e controle (ROCHA, 2003).

Para Belo (2009) essa ferramenta é essencial para o desenvolvimento de qualquer organização empresarial, pois possibilita às empresas tomarem decisões antecipadamente e formularem, adaptarem ou mudarem estratégias advindas do planejamento, por meio da estimativa de receitas e despesas, tornando-se crucial para o sucesso e a continuidade do empreendimento. Os riscos que a empresa corre ao não utilizar um planejamento financeiro são: escassez de capital de giro; atrasos na entrega dos produtos e serviços; excesso de falhas e defeitos; altas taxas de juros na contratação de empréstimos; e estrutura organizacional não definida; insuficiência de recursos financeiros para investir em treinamento, acarretando em mão-de-obra desqualificada, além do alto risco de falência.

### **3. METODOLOGIA**

#### **3.1 NATUREZA DA PESQUISA**

Quanto aos objetivos, adotou-se uma pesquisa descritiva, pois o método foi utilizado para descrever as principais práticas de gestão financeiras das empresas estudadas. Quanto à natureza, realizou-se uma pesquisa do tipo quantitativa, por meio de pesquisa de campo, devido à investigação ter sido realizada junto aos gestores financeiros das empresas de pequeno porte do setor salineiro de Mossoró-RN.

#### **3.2 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA**

O universo dessa pesquisa é constituído pelas pequenas empresas industriais de extração e refino de sal marinho e sal-gema do município de Mossoró, estado do Rio Grande do Norte (RN). As empresas pesquisadas encontram-se registradas no cadastro da Federação das Indústrias do Estado do RN – FIERN (2014), no total de 14 empresas enquadradas como sendo de pequeno porte através de critérios estabelecidos pelo SEBRAE, o qual leva em consideração número de funcionários, sendo as indústrias de pequeno porte aquelas que possuem de 20 a 99 colaboradores.

A pesquisa teve início em 30 de outubro de 2014 e foi finalizada em 07 de novembro de 2014 junto às pequenas indústrias salineiras cadastradas na FIERN. Foram realizadas visitas às empresas para aplicar o questionário com o gestor financeiro das mesmas. Todas as 14 empresas listadas pela FIERN responderam o questionário. Desta forma, a pesquisa classifica-se como censitária, já que alcançou a totalidade do seu universo.

#### **3.3 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS**

A coleta de dados foi realizada através da aplicação de um questionário elaborado em 8 tópicos denominados: 1) Perfil; 2) Organização e Controle; 3) Análise de Capital de Giro; 4) Análise de Custo e Formação de Preço; 5) Planejamento, Orçamento e Controle; 6) Resultados Econômicos e Financeiros; 7) Demonstrativos, Indicadores e Métodos; 8) Relevância das Informações Contábeis e Financeiras. No primeiro tópico foram utilizadas questões de múltipla escolha, nos demais foi utilizada a escala de Likert de onze pontos (0 a 10). As repostas são julgadas obedecendo ao critério: De 0 a 4 – níveis de discordância; 5 – posicionamento neutro; de 6 a 10 – níveis de concordância.

Assim, os dados obtidos foram tabulados utilizando técnicas de porcentagem

estatísticas, com a finalidade de compreender, de maneira mais clara, a situação prática do estudo realizado.

#### 4. ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

##### 4.1 TÓPICO 2: ORGANIZAÇÃO E CONTROLE

A primeira questão destaca o controle do patrimônio imobilizado da empresa. Foi questionado o nível de concordância com a afirmação: Nós controlamos o imobilizado da empresa, sabemos o seu valor e definimos quem responde por ele. O resultado apresentou uma concordância total de 50% [ n = 7 ]; concordância parcial de 42,86% [ n = 6 ] e 7,14% [ n = 1 ] não souberam responder. Assim, esse resultado mostra que mais da metade dessas empresas têm consciência da importância da organização e do controle do patrimônio imobilizado.

A segunda questão faz menção ao controle de estoques. Assim como na primeira indagação, o resultado foi predominante, com 71,43% [ n = 10 ], de concordância com o controle, responsabilidade e ciência do valor de cada produto. Enquanto 21,43% [ n = 3 ] concordam parcialmente e 7,14% [ n = 1 ] não souberam responder. Os resultados contrariam a afirmação de Lima e Imoniana (2008) que afirmam - com base em sua pesquisa - que o controle de estoque não é muito bem administrado pelas empresas de pequeno porte. As últimas perguntas desse tópico levantam a questão da organização do procedimento financeiro. Na questão (2.3) 35,72% [ n = 5 ] das empresas concordaram totalmente com a afirmação de que possuem fluxograma de todos os procedimentos financeiros, enquanto 14,28% [ n = 2 ] concordaram parcialmente; 35,72% [ n = 5 ] adotaram uma postura neutra; 7,14% [ n = 1 ] discordaram e 7,14% [ n = 1 ] não souberam responder à afirmativa. O item (2.4) aborda a utilização dos relatórios periódicos de informações financeiras como auxílio à tomada de decisão. Novamente, constatou-se que a maioria dos entrevistados 42,85% [ n = 6 ] assegura que utilizam esses dados, ao passo que 28,58% [ n = 4 ] nem sempre utilizam, enquanto 21,43% [ n = 3 ] adotaram uma postura neutra e 7,14% [ n = 1 ] não souberam responder. Em vista disso, percebe-se considerável emprego dessas ferramentas gerenciais, pois, a soma dos que afirmam utilizarem, de modo geral, chega a 50%, no caso dos fluxogramas e 71,42% no tocante aos relatórios, o que leva a crer que as empresas de pequeno porte possuem um bom controle e organização sobre suas finanças.

##### 4.3 TÓPICO 3: ANÁLISE DE CAPITAL DE GIRO

Nesse tópico foram elaboradas quatro questões que tratam, basicamente, sobre o fluxo de caixa, já que se referem aos valores e prazos para pagamento e recebimento de contas. Essas questões têm o intuito de visualizar as técnicas de gestão financeira que as empresas utilizam.

Nas afirmativas (3.1 e 3.2) os gestores foram questionados sobre o setor de contas a pagar e a receber, operações as quais envolvem fluxo de caixa. O resultado para ambas as perguntas foi idêntico. 92,86% [ n = 13 ] concordam totalmente com a afirmação de que sabem exatamente o valor e vencimento das contas a pagar e a receber, ao mesmo tempo em que 7,14% [ n = 1 ] não souberam responder.

As questões (3.3 e 3.4) referem-se ao prazo de pagamento e de recebimento. Os resultados também foram idênticos, uma vez que 85,72% [ n = 12 ] concordam totalmente com a afirmação que calculam o prazo médio para pagamento aos fornecedores e recebimento dos clientes, enquanto 7,14% [ n = 1 ] discordam dessa afirmativa e 7,14% [ n = 1 ] não

souberam responder. Os resultados evidenciados estão em conformidade com o estudo de Maia et al. (2009) que apresenta os seguintes dados: Contas a Pagar, concordância de 92,2%; Contas a Receber, concordância de 96,9%; Prazo Médio de Pagamento a Fornecedores, concordância de 93,8%; Prazo Médio de Recebimento de Clientes, concordância de 92,2% das empresas. Logo, a análise de capital de giro foi avaliada com bom nível de concordância da maioria das empresas respondentes.

#### 4.4 TOPICO 4: ANÁLISE DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO

As questões (4.1 e 4.2) exploram a informação sobre a compreensão dos custos dos produtos. No que concerne ao conhecimento do produto, 92,86% [ n = 13 ] asseguram que sabem exatamente quanto custa cada um deles. Desses, 35,72% [ n = 5 ] concordam totalmente com a afirmação do questionário e 57,14% [ n = 8 ] concordam parcialmente, enquanto que 7,14% [ n = 1 ] não souberam responder.

A próxima questão observa quanto o produto custa além das possibilidades da empresa. Nesse ponto, as opiniões ficaram divididas. 35,71% [ n = 5 ] disseram concordar totalmente com a afirmação, 35,71% [ n = 5 ] concordam parcialmente, 21,44% [ n = 3 ] foram imparciais e 7,14% [ n = 1 ] não souberam responder. É notória a preocupação que as empresas estudadas têm em relação aos custos de produção, importante em se tratando de indústria. Entretanto, os resultados da questão (4.2) revelam que as empresas não conhecem tão bem os custos de produção, uma vez que tem dificuldade em visualizar quando o custo está além das possibilidades da empresa.

As próximas questões desse tópico estão relacionadas à precificação dos produtos. Percebe-se que 92,86% [ n = 13 ] concordam com a afirmação (4.3) de que levam em consideração os custos direto e indireto para estabelecer os preços dos produtos, sendo: 42,86% [ n = 6 ] concordam totalmente, 50% [ n = 7 ] concordam parcialmente e 7,14% [ n = 1 ] não souberam responder. Os resultados demonstram a preocupação das empresas pesquisadas em acompanhar atenciosamente os custos, tanto diretos como indiretos, uma vez que eles são critérios a ser considerados no preço final do produto.

Quando indagados, na questão (4.4) sobre a influência da concorrência em seus preços, 35,72% [ n = 5 ] discordam com a afirmação de que os preços de seus produtos são baseados na concorrência, já 50% [ n = 7 ] concordam parcialmente, 7,14% [ n = 1 ] concordam totalmente e 7,14% [ n = 1 ] não souberam responder. Os resultados indicam que um percentual considerável não avalia variáveis externas, como os concorrentes, para precificação do produto, e, mesmo dos que avaliam, apenas 7,14% confirmam que dão ênfase ao valor praticado no mercado, concordando plenamente com a afirmação.

O resultado da questão (4.5) constatou que 50% [ n = 7 ] dos entrevistados concordam parcialmente com a afirmação de que em seus preços são estabelecidos uma margem fixa sobre vendas (taxa mark-up); 7,14% [ n = 1 ] discordaram e o interessante foi que 42,86% [ n = 6 ] dos pesquisados não souberam responder. Em vista disso, entende-se que os mesmos desconhecem esse índice de auxílio à formação do preço que, segundo (EIDT, 2006), baseia-se no acréscimo de uma margem fixa sobre os custos de produção, havendo assim um lucro estabelecido.

#### 4.5 TÓPICO 5: PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E CONTROLE

Aqui os questionamentos foram sobre: (5.1) elaboração de planejamento financeiro; (5.2) orçamento do planejamento; (5.3) controle do planejamento e, por fim, (5.4) controle dos resultados. Os resultados das questões (5.1 e 5.2) foram idênticos: 35,72% [n=5]

concordaram totalmente que a empresa elabora um bom planejamento financeiro (5.1) e salientaram que definem um orçamento para cada etapa desse planejamento (5.2); 28,57% [n=4] concordam parcialmente com essa afirmação, 28,57% [n=4] adotaram um posicionamento neutro e 7,14% [n=1] não souberam responder. O que mostra fragilidade do planejamento e orçamento das empresas estudadas. Não houve desprezo dessa ferramenta, porém, seu uso poderia ser bem mais explorado. A semelhança das respostas justifica-se pelo fato de que esses itens estão interlaçados, uma vez que não pode haver orçamento de um planejamento inexistente ou pouco eficiente. Consequentemente, esse orçamento será pouco utilizado em detrimento do planejamento.

Com relação ao controle do planejamento, foi feita a seguinte afirmação: Nossa empresa monitora o planejamento financeiro, ajustando-o e atualizando-o de acordo com as novas informações obtidas. 7,14% [n=1] discordaram; 21,43% [n=3] adotaram uma postura neutra; 14,29% [n=2] concordaram parcialmente; 50% [n=7] concordam totalmente, e 7,14% [n=1] não souberam responder.

No quesito controle de resultados os números não foram discrepantes 7,14% [n=1] discordam que comparam o planejamento com os resultados; 21,43% [n=3] adotaram uma posição neutra; 28,58% [n=4] concordam parcialmente; 35,71% [n=5] concordam totalmente e 7,14% [n=1] não souberam responder. Desta maneira, os resultados apontam que os percentuais das empresas que concordaram, total ou parcialmente, com as questões (5.1 e 5.2) são exatamente os mesmos das questões (5.3) e (5.4) revelando que, mais da metade, 64,29% [n=9] das empresas pesquisadas planejam, elaboram orçamento, monitoram o planejamento e controlam os resultados.

#### 4.6 TÓPICO 6: RESULTADOS ECONÔMICOS E FINANCEIROS

Foram analisadas três questões sobre esse assunto: margem de contribuição, economia de escala e gargalos financeiros. No primeiro, houve uma concordância quase que absoluta de que a empresa sabe a margem de contribuição de cada produto sendo que 57,14% [n=8] concordaram parcialmente; 35,72% [n=5] concordaram totalmente e 7,14% [n=1] não souberam responder. Não obstante, 7,14% [n=1] não souberam responder essa questão. Entretanto, a maioria representada 92,86% [n=13] demonstra que têm um bom conhecimento sobre a margem de contribuição de seus produtos, o que era de se esperar, tendo em vista a importância desse tema para a saúde financeira de uma empresa. No tocante ao ganho de escala, obteve-se os seguintes resultados: 42,86% [n=6] das empresas não souberam responder se aproveitam o ganho de escala; 7,14% [n=1] discordaram da afirmação, garantindo que não utilizam essa ferramenta e 50% [n=7] concordaram parcialmente, assegurando o uso com ressalva. Esse resultado é interessante, uma vez que as empresas entrevistadas são indústrias salineiras e o fato de 50% [n=7] não ter conhecimento ou não utilizar o ganho de escala leva a acreditar que elas estão desperdiçando uma excelente oportunidade de reduzir seus custos, e, consequentemente, aumentar os lucros.

Em relação aos gargalos financeiros: 57,14% [n=8] concordam totalmente que sabem exatamente onde estão os gargalos financeiros de sua empresa; 7,14% [n=1] concordam parcialmente; 28,58% [n=4] se mantiveram neutros e 7,14% [n=1] discordaram da afirmativa. Como na questão (6.1), aqui houve predominância de 64,28% [n=9] de concordância com a afirmação. Em um percentual menor, contudo, mais da metade das empresas assumem estar ciente de onde estão os problemas financeiros.

#### 4.7 TÓPICO 7: DEMONSTRATIVOS, INDICADORES E MÉTODOS

Quando questionados acerca dos demonstrativos contábeis, foi quase unânime a utilização do Balancete, Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). 92,86% [n=13] alegam que sempre utilizam, enquanto 7,14% [n=1] não souberam responder. Notou-se uma menor adesão à utilização da Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC): 57,15% [n=8] sempre utilizam, 28,57% [n=4] nem sempre utilizam e 14,28% [n=2] não souberam responder. Esse resultado expressa a grande utilização dessas demonstrações por parte das empresas estudadas. A DFC é menos utilizada, ainda assim, esse resultado diverge quanto ao que foi respondido nos tópicos (3.1 e 3.2) onde as mesmas empresas foram unânimes em responder que sabem exatamente o valor e vencimento das contas a pagar e a receber, todavia elas não sabem do que se trata ou fazem pouco uso da Demonstração de Fluxo de Caixa.

No que se refere aos indicadores financeiros, o índice de atividade apresentou 92,86% [n=13] de utilização e 7,14% [n=1] não souberam responder. No índice de rentabilidade e lucratividade os percentuais foram mais distribuídos: 7,14% [n=1] não souberam responder, enquanto 71,44% [n=10] afirmaram utilizá-lo; 21,42% [n=3] não utilizam. Os percentuais de utilização dos índices de liquidez e endividamento foram idênticos: 7,14% [n=1] não souberam responder; 28,57% [n=4] não utilizam e 64,29% [n=9] utilizam. Observa-se que alguns desses indicadores são bem utilizados pelas empresas, enquanto outros podem ser mais explorados, pois o uso em conjunto desses indicadores constitui uma fonte de conhecimento real da situação econômico-financeira da empresa.

#### 4.8 TÓPICO 8: RELEVÂNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

O último tópico traz três questões acerca da importância das informações contábeis para as empresas estudadas. A questão (8.1) afirma que empresa elabora relatórios gerenciais a partir das informações contábeis e financeiras. Constatou-se que 21,43% [n=3] concordam totalmente; 50% [n=7] concordam parcialmente; 21,43% [n=3] discordam e 7,14% [n=1] não souberam responder. As questões (8.2 e 8.3) apresentaram o mesmo percentual para as afirmações: se a empresa leva em consideração as informações contábeis e financeiras para formular estratégia; fundamentam a tomada de decisão utilizando as informações contábeis e financeiras: 7,14% [n=1] não souberam responder; 21,43% [n=3] discordam; 21,43% [n=3] foram neutros; 21,43% [n=3] concordam parcialmente e 28,57% [n=4] concordam totalmente. Pode-se observar um alto percentual 71,43% [n=10] de empresas que elaboram seus relatórios, total ou parcialmente, utilizando informações contábeis e financeiras. Entretanto, ao verificar a utilização desses relatórios para traçar estratégias e tomar decisões, esse índice cai para 50% [n=7]. Desta forma, por mais que o nível de concordância esteja alto e perceptível, em relação a elaborar relatórios tomando como base as informações contábeis e financeiras, constata-se que essas informações não são aproveitadas para traçar estratégias e tomar decisões.

### 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo levantou uma discussão sobre as práticas de gestão financeira em empresas de pequeno porte do setor salineiro do município de Mossoró/RN. Apenas uma das empresas estudadas tem entre 7 e 10 anos de atividade, todas as demais possuem mais de dez anos atuando no mercado. Todas têm entre 50 e 99 funcionários o que as caracterizam, segundo o SEBRAE (2005), como empresas de pequeno porte. O gestor financeiro, em 50% dos casos, é um dos sócios e esse tem capacitação em gestão financeira. O grau de escolaridade dos

mesmos, em mais da metade dos respondentes, é de - no mínimo - ensino superior completo e quase todos (92,86%) [n=13] têm experiência profissional na área financeira há mais de cinco anos.

No tocante a organização e controle, percebeu-se que as empresas possuem um bom controle de imobilizado e de estoque, contudo a organização é um pouco mais frágil. Metade dos entrevistados não usam os fluxogramas de procedimentos financeiros e os relatórios para tomada de decisão. Os percentuais positivos do tópico 3 - Análise de Capital de Giro foram interessantes, uma vez que alcançaram quase 100% [n=14] no que se refere ao conhecimento do valor e dos vencimentos de suas contas a pagar e a receber, do mesmo modo que os prazos de pagamento e de recebimento. Resultado esse, que influencia diretamente no fluxo de caixa.

A análise de custos e formação de preço apontou que as empresas conhecem o custo de cada um de seus produtos, o que ele está custando, além de suas possibilidades. Tais resultados são importantes, pois o universo da pesquisa foi constituído de pequenas indústrias salineiras, o que reforça a necessidade de se ter uma gestão de custos eficaz. Entretanto, foi constatada pouca utilização dos preços da concorrência para precificação dos produtos, além da margem fixa sobre as vendas (mark-up), se tornar obsoleta, uma vez que a metade dos respondentes afirmaram pouco utilizarem, enquanto a outra metade desconhece sua existência.

Observou-se um percentual considerável de 64,29% [n=9] das empresas estudadas que elaboram o planejamento financeiro, disponibilizam um orçamento para esse planejamento, logo após controlam o que está sendo executado em relação ao planejado, e, por fim, controlam o resultado. Percebe-se, com isso, que tais fatores têm contribuído para o planejamento, orçamento e controle financeiro nas pequenas indústrias estudadas.

Em relação aos resultados econômicos e financeiros, as empresas pesquisadas demonstraram um bom conhecimento da margem de contribuição e dos gargalos financeiros. Apesar disso, existe pouca utilização e o desconhecimento do ganho de escala, sendo o que mais chamou atenção nesse tópico. Isso surpreende, pois 50% [n=7] dessas indústrias não têm conhecimento e as outras 50% [n=7] utilizam parcialmente o ganho de escala. Desta forma, é notório que essas empresas estão desperdiçando uma excelente oportunidade de reduzir seus custos e, conseqüentemente, aumentar os lucros.

A pesquisa revelou que as empresas elaboram os principais - e exigidos por lei - demonstrativos contábeis: Balancete, Balanço Patrimonial, DRE e DFC. Justificados, porém, dão menos atenção aos indicadores financeiros. As empresas elaboram relatórios gerenciais com base nas informações contábeis e financeiras, entretanto, não os utilizam para traçar estratégias e auxiliar na tomada de decisões.

De modo geral, os dados colhidos na pesquisa constataram que as entidades estudadas estão consolidadas no mercado, seus gestores são capacitados, alcançam um resultado satisfatório no tocante a capital de giro; análise de custos; planejamento, organização e controle; bem como, na utilização das demonstrações contábeis obrigatórias. Contudo, percebem-se algumas falhas de gestão: em relação à precificação, que pode comprometer as receitas; a pouca utilização das informações financeiras e contábeis para a tomada de decisão; além do baixo aproveitamento dos índices financeiros que podem reduzir custos ou despesas desnecessárias e aumentar o lucro.

## REFERÊNCIAS

BELO, Luiz Carlos. **Contribuição para o estudo do planejamento financeiro em pequenas empresas com contabilidade terceirizada.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e

- Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2009.
- CUNHA, Marco Antônio Nascimento da. **O perfil da administração financeira das pequenas e médias empresas**. Dissertação (Mestrado em 2002). Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2002.
- EIDT, Jorge. **Gestão de custos em indústrias do setor moveleiro estabelecidas no Oeste de Santa Catarina: um estudo multicaseos**. 2006. 233f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2006.
- GAMA, Marcelo Martins da. **Gestão financeira: uma ferramenta de diagnóstico para as empresas prestadoras de serviços**. Dissertação (Pós-Graduação em Engenharia de Produção). Universidade Federal do Amazonas, Manaus 2007.
- KUIAVA, Lauri Francisco. **Análises das demonstrações contábeis utilizando-se das metodologias de análise de desempenho, análise financeira e estrutura de capital em comparação com as variáveis estratégicas do risco econômico-financeiro das empresas**. 2006. 115f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2006.
- LIMA, Amadeu Nascimento; IMONIANA, Joshua Onome. **Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul**. Revista da Micro e Pequena Empresa, Campo Limpo Paulista, São Paulo 2008.
- MAIA, V. et al. **Gestão financeira de micro e pequenas empresas: o setor varejista na região de Pará de Minas**. Revista Digital FAPAM, Pará de Minas, 2009
- ROCHA, Luis César Johnson da. **A controladoria como instrumento de gestão na fundação dos economiários federais (FUNCEF)**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.
- RODRIGUES, João Paulo Lima. **Gestão financeira em micro e pequenas empresas: um estudo no setor supermercadista de Mossoró-RN**. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Potiguar – UnP, Natal 2013.
- SAPORITO, Antonio. **Análise referencial proposta de um instrumento facilitador da análise à longo prazo de demonstrações contábeis**. 2005. 191f. Tese (Doutorado em contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo. 2005.
- SEBRAE. **Relatório da taxa de mortalidade das empresas do RN**. 2005. Disponível em: <<http://bis.sebrae.com.br/bis/conteudoPublicacao.zhtml?id=685>>. Acesso em: 08 nov. 2014.
- SEBRAE. **Boletim estatístico de micro e pequenas empresas**. Brasília: 2005. Disponível em: <[http://201.2.114.147/bds/BDS.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/\\$File/NT000A8E66.pdf](http://201.2.114.147/bds/BDS.nsf/03DE0485DB219CDE0325701B004CBD01/$File/NT000A8E66.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2014.
- SEBRAE. **Fatores condicionantes e taxas de sobrevivência e mortalidade das micro e pequen as empresas no Brasil 2003- 2005- 2007**. Disponível em: <[http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/\\$File/NT00037936.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/$File/NT00037936.pdf)>. Acesso em: 03 nov. 2014.
- TÁRTARI, Joarês. **Uso da análise das demonstrações contábeis no processo de gestão: um estudo nas maiores indústrias do setor de confecções do estado do Paraná**. Blumenau, 2005. 153f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em



ANAIS  
ISSN 2357-9404

Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, 2005.

THIESEN, João Arno de Oliveira. A demonstração do fluxo de caixa nas organizações e sua importância como instrumento na tomada de decisão. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, n.100, p.8-13, mai./2000.

## **A EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO EM EMPRESAS AGRÍCOLAS: UM ESTUDO NAS COMPANHIAS COTADAS NA BOVESPA NO PERÍODO DE 2010 A 2011**

Renata Paes de Barros Câmara  
Ana Zanandréia Rocha

### **RESUMO**

A convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais obrigou as entidades a atenderem normas internacionais de contabilidade e as empresas agrícolas receberam normas nacionais para a evidenciação do Ativo Biológico, que corresponde aos animais ou plantas vivos. Por isso, esta pesquisa tem por objetivo principal analisar se as empresas do segmento agrícola, listadas na Bovespa, evidenciam seus Ativos Biológicos de acordo com o CPC 29 nos exercícios encerrados em 31 de dezembro dos anos de 2010 e 2011. Trata-se de uma pesquisa descritiva qualitativa, utilizando-se os procedimentos de pesquisa bibliográfica e documental, por meio de levantamento. Foram analisadas vinte e quatro empresas, sendo quatro do segmento agricultura e vinte do segmento alimentício, quanto a evidenciação, mensuração e contabilização do Ativo Biológico e ao fim verificou-se que todas cumprem o CPC 29 em sua totalidade.

**Palavras-chave:** Normas Internacionais de Contabilidade. Ativo Biológico. Empresas Agrícolas.

## 1. INTRODUÇÃO

A introdução das normas internacionais de contabilidade no Brasil trouxe uma série de instrumentos normativos que culminaram em mudanças significativas na normatização e no comportamento das empresas e, dentre as empresas abrangidas destacam-se as empresas que exploram a agricultura, conceituada como “toda a atividade de exploração da terra, seja ela o cultivo de lavouras e florestas ou a criação de animais, com vistas à obtenção de produtos que venham a satisfazer às necessidades humanas” (CREPALDI, 2011, p. 1), principalmente no tocante a evidenciação do Ativo Biológico.

O Ativo Biológico e o Produto Agrícola, foi regulamentado internacionalmente pelo IFRS (International Financial Reporting Standards), de acordo com a IAS (International Accounting Standard) 41 e no Brasil a Deliberação CVM nº 596, de 15 de setembro de 2009, tornou obrigatória sua evidenciação para companhias abertas conforme preza o Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 29 aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010. Contudo, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) emitiu a Resolução CFC nº 1.186/09 aprovando a NBC TG (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral) 29, tornando obrigatória sua evidenciação para todas as empresas.

Sendo assim, o objetivo deste estudo é verificar o cumprimento das disposições do CPC 29, no período de 2010 a 2011, nas empresas elencadas no segmento agricultura que publicam suas Demonstrações Financeiras na Bovespa, principal instituição brasileira de intermediação para operações do mercado de capitais, e contribuir para divulgação da referida norma, por meio de pesquisa descritiva qualitativa.

## 2. DESENVOLVIMENTO

### 2.1 NORMATIZAÇÃO E CONCEITUAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO

A internacionalização da contabilidade culminou na emissão de uma série de instrumentos normativos que tendiam à unificar os demonstrativos contábeis e segundo Martins (2009) as empresas brasileiras que negociam ações na bolsa de valores de Nova York, precisam emitir suas demonstrações financeiras de acordo com as IFRS, que são Normas Internacionais de Contabilidade desde 2007. Dentre elas a IAS 41, aprovada pelo Regulamento (CE) nº 2236/2004 e modificada pelo Regulamento (CE) nº 2238/2004, ensejou no tratamento contábil voltado à atividade agrícola, por considerar “um assunto não coberto por outras Normas Internacionais de Contabilidade” e a conceituou como “a gestão por parte de uma empresa na transformação biológica de animais vivos ou plantas (ativos biológicos) e esta à venda, em produtos agrícolas ou para ativos biológicos adicionais” (tradução nossa).

No Brasil, a necessidade de convergência internacional e centralização na emissão de tais normas de modo democrático ocorreram graças à criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis conforme Yamamoto, Paccez e Malacrida (2011, p. 2) relatam:

Dentro desse contexto de mudanças, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) desempenha papel de suma importância, tendo como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre Procedimentos de Contabilidade no Brasil e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando a centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

O pronunciamento do CPC de nº 29 clarifica que o ativo biológico é “o animal ou

planta, vivos” que, após a colheita “extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico” resultam no produto agrícola “produto colhido ou, de alguma forma, obtido a partir de um ativo biológico de uma entidade” a partir de transformação biológica que “compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causa mudança qualitativa e quantitativa no ativo biológico”.

Quadro 1 – Exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita.

Ativos Biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, Tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada, celulose
Plantas	Algodão Cana colhida Café	Fio de algodão, roupa Açúcar, álcool Café limpo em grão, moído, torrado
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Fonte: NBCT 19.29 Ativo Biológico e Produto Agrícola

Contudo, a obrigatoriedade de evidenciação do ativo biológico para empresas que divulgam suas demonstrações financeiras na Bovespa, foi instituída com a aprovação da Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) n° 596, de 15 de setembro de 2009 na qual aprovou e tornou obrigatório o Pronunciamento Técnico CPC 29 aplicando a partir de dezembro de 2010 e “às demonstrações financeiras de 2009 a serem divulgadas em conjunto com as demonstrações de 2010 para fins de comparação”, em consonância com o disposto no artigo 176, § 1° da Lei 6.404/76 no qual “as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes do exercício anterior”.

A extensão de obrigatoriedade de evidenciação do Ativo Biológico e Produto Agrícola para todas as empresas ocorreram com a emissão da Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) n° 1.186, em 28 de agosto de 2009, na qual aprovou a NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola e passou a vigorar nos exercícios iniciados a partir de 1° de janeiro de 2010 abrangendo os ativos biológicos, produção agrícola no ponto de colheita e subvenções governamentais.

## 2.2 CLASSIFICAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO

O Ativo Biológico é classificado como Ativo por ser “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade” (NBC T 1, 2008, item 49) igualmente conceituado por Borinelli e Pimentel (2010) como:

Ativo é o conjunto de recursos (bens e direitos), mensuráveis em dinheiro, que são controlados pela entidade, provenientes de eventos ou transações passadas e que representam benefícios econômicos presentes ou futuros evidenciados pela potencialidade de geração de caixa.

Já Niyama e Silva (2011, apud Samuelson, 1998, p.123) propõe a conceituação do ativo como “direitos de propriedade ou direitos a riqueza dos serviços futuros”.

O Ativo Biológico pode ser classificado no Ativo Circulante ou no Ativo Não Circulante, conceituados por Borinelli e Pimentel (2010, p. 111), respectivamente como direitos ou valores a receber de terceiros cuja “expectativa de serem transformados em dinheiro seja até o final do exercício seguinte” ou no Ativo Não Circulante se a “expectativa de serem transformados em dinheiro após o final do exercício seguinte, a contar da data do encerramento do balanço patrimonial”. Se for classificado no Ativo Não Circulante, será classificado especificamente no Ativo Imobilizado, pois “são classificados nesses grupos de contas os bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade” (ALMEIDA, 2010, p. 109), excetuam-se desta mensuração o valor das terras usadas nas atividades agrícolas e os ativos intangíveis por subordinarem-se aos CPC’s 27 (Ativo Imobilizado), 28 (Propriedade para Investimento) e 04 (Ativo Intangível).

### 2.3 CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO DO ATIVO BIOLÓGICO

Classificar corretamente os elementos patrimoniais (bens, direitos ou obrigações) depende de sua correta mensuração, conceituada por Hendriksen e Breda (2010, p. 319) como “o processo de atribuição de valores monetários a objetos ou atividades associadas a uma empresa. Tipicamente, esses valores monetários são baseados em preços de mercado formados em transações entre partes independentes”. Enquanto Padoveze, Benedicto e Leite (2012, p. 396) relatam:

O reconhecimento de um ativo biológico deve ser realizado por uma empresa somente quando:

- houver o controle do ativo como resultado de eventos passados (exemplos de controle: quando há propriedade legal do ativo biológico);
- for provável a geração de benefícios econômicos futuros;
- o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado com segurança;

O valor justo (fair value) possui previsão legal na alínea b, do § 1º, do artigo 183 da Lei nº 6.404/76 com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, como “dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e margem de lucro” e é conceituado pela KPMG (2011) como:

Valor justo é o preço que seria recebido na venda de um ativo ou pago para transferir um passivo em uma transação ordenada entre os participantes de um mercado na data de mensuração, ou seja, um preço de saída.

A KPMG (2011) define a transação ordenada como aquela na qual se “presume a exposição ao mercado por um período antes da data de mensuração para permitir atividades comerciais que sejam habituais e costumeiras nas operações envolvendo os referidos ativos ou passivos” e o mercado seja considerado principal por ser “o mercado com maior volume e nível de atividade para o ativo ou passivo”.

O valor justo foi igualmente conceituado por Lima (2010, p. 215) como o preço recebido pela venda de um ativo em uma transação regular, entre participantes de um mercado na data de medição.

Na ausência de mercado ativo, o item 18, do CPC 29 esclarece que podem ser utilizadas uma ou mais das seguintes alternativas: o preço de mercado da transação mais recente; o preço de mercado de ativos similares, com os respectivos ajustes; e os padrões do setor. Como o Ativo Biológico sofre transformações biológicas ao longo do seu ciclo

produtivo, o valor justo pode não estar disponível e neste caso aplicam-se os dispostos no itens 20 e 21 da NBC TG 29, que determinam a utilização do valor presente do fluxo de caixa líquido, descontado à taxa corrente de mercado, para definição do valor justo, pois o objetivo é determinar o valor justo no local e nas condições atuais.

Tendo em vista que o valor presente demonstra “o valor de um direito ou obrigação descontadas as taxas, possivelmente de mercado, implícitas em seu valor original” (CPC, 2009) as variações no seu valor inicial e final devem ser contabilizadas como receitas (variações positivas) ou despesas (variações negativas), pois segundo Barbosa, Carlin e Victor (2009, p. 13) tal ajuste demonstra os efeitos econômicos das transações e propicia a Contabilidade a prevalência da essência das transações sobre a forma, além de abranger o rol maior de informações nas demonstrações financeiras.

Iudícibus et al (2010, p. 625) indica que a entidade deve evidenciar: o método e as premissas aplicadas na determinação do valor justo; a quantidade e especificidade de cada ativo biológico de propriedade da entidade ou dado como garantia de exigibilidade; o montante das obrigações correlatas aos ativos biológicos e a estratégia dos riscos relacionados a atividade agrícola.

No item 30 do CPC 29 esclarece que se não houver confiabilidade no valor justo a entidade deve mensurar o Ativo Biológico pelo custo, deduzida a depreciação ou a perda por irreversibilidade acumuladas. Aplicando-se para tal fim a NBC TG 16 – Estoques na determinação dos custos dos produtos, a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, que determina que sejam explicitados o método de depreciação usado, a vida útil do Ativo Biológico, a taxa de depreciação usada, o total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irreversibilidade) no início e no fim de cada período e NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Contudo, no momento em que o mercado der condições de mensurar o ativo biológico, a entidade utilizará o valor justo.

### 3. METODOLOGIA

O objetivo deste estudo é verificar se as empresas agrícolas, que publicam suas demonstrações financeiras na bolsa de valores Bovespa, evidenciam seus Ativos Biológicos conforme o CPC 29 e, para isso, foi feito um levantamento nas vinte e quatro empresas listadas no segmento agricultura e alimentos.

Quadro 2 – Empresas analisadas.

SEGMENTO	NOME DE PREGÃO	RAZÃO SOCIAL
Agricultura	Rasip	Rasip Agropastoril S.A.
	Renar	Renar Maçãs S.A.
	SLC	SLC Agrícola S.A.
	Vanguarda	Vanguarda Agro S.A.
Alimentos	Cosan Ltd	Cosan Limited
	Cosan	Cosan S.A. Indústria e Comércio
	Usin C Pinto	Usina Costa Pinto S.A. Açúcar e Alcool
	Sao Martinho	São Martinho S.A.
	Oderich	Coservas Oderich S.A.
	J. Macedo	J. Macedo S.A.
	Josapar	Josapar Joaquim Oliveira S.A. Participações
	M. Dias Branco	M. Dias Branco S.A.
	Marambaia	Marambaia Energia Renovável S.A.
	Tereos	Tereos Internacional S.A.
	CAF Brasilia	Café Solúvel Brasília S.A.
	Cacique	Companhia Cacique de Café Solúvel

Iguaçu Café	Cia Iguaçu de Café Solúvel
BRF Foods	Brasil Foods S.A.
Excelsior	Excelsior Alimentos S.A.
JBS	JBS S.A.
Marfrig	Marfrig Alimentos S.A.
Minerva	Minerva S.A.
Minupar	Companhia Minuano de Alimentos
Clarion	Clarion S/A Agroindustrial

Fonte: Elaborado pelas autoras (2012)

A pesquisa é considerada descritiva, pois busca observar, registrar, analisar e classificar os fatos sem interferência do pesquisador (ANDRADE, 2001, p. 19), e os dados serão coletados por meio de censo “por incluir todos os elementos de uma população na pesquisa, o censo parece proporcionar precisão incontestável” (CORRAR, THEÓPHILLO, 2008, p. 21).

Quanto aos meios de investigação, a pesquisa é documental e bibliográfica, de acordo com Lakatos e Marconi (1991, p. 183), pois a fonte de coleta abrange toda bibliografia publicada em relação ao tema de estudo, desde publicação avulsa, revista, livros, etc.

Para tanto, a análise dos dados contempla o estudo dos Demonstrativos Contábeis, Notas Explicativas e demais relatórios, encerrados em 31 de dezembro de 2010, por ser o primeiro ano de obrigatoriedade de aplicação da norma, e em 31 de dezembro de 2011, das vinte e quatro empresas cotadas na Bovespa.

#### 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

No atendimento ao objetivo de verificar a evidenciação do Ativo Biológico, das empresas elencadas no segmento agricultura e alimentos, verificou-se as informações divulgadas no sites da Bovespa e de cada uma das empresas elencadas e os resultados encontrados foram organizados em tópicos.

##### 4.1 ATIVOS BIOLÓGICOS E PRODUTOS AGRÍCOLAS

As empresas analisadas serão mencionadas pelo seu nome de pregão, como meio de facilitar o entendimento. Contudo, apesar do estudo contemplar as vinte e quatro empresas, ocorreu às seguintes excepcionalidades:

- Cosan Ltd é controladora da Cosan e Usin C Pinto, sendo assim, a análise será feita em conjunto, pois as informações foram encontradas nos demonstrativos financeiro-patrimoniais consolidados;
- Marambaia suspendeu suas operações em 05 de janeiro de 2012 e seus dados não foram encontrados no site da Bovespa e nem foi encontrado o site da referida empresa;
- Josapar por ter sido constituída apenas para participações societárias em outras empresas do ramo alimentício;
- Tereos disponibilizou apenas informações referentes a 31 de março de 2010 e por isso não se enquadra no período estudado, que contempla 31 de dezembro dos anos de 2009 e 2010.

A análise combinada dos anos de 2010 e 2011 possibilitou os seguintes resultados:

Quadro 3 – Ativos Biológicos (plantas vivas), produtos agrícolas e produtos resultantes.

NOME DE PREGÃO	ATIVO BIOLÓGICO	PRODUTO AGRÍCOLA/RESULTANTE
Rasip	Pomares de macieiras e videiras	Maçãs e uvas
Renar	Pomares de macieiras	Maçãs
SLC	Cultura temporária de algodão Cultura temporária de soja Cultura temporária de milho Cultura permanente de café	Algodão, soja, milho e café
Vanguarda	Cultura permanente de pinhão-manso Cultura temporária de soja Cultura temporária de algodão Cultura temporária de milho Cultura temporária de cana-de-açúcar	Biodiesel Soja, algodão, milho e açúcar
Cosan Ltd	Soqueira de cana-de-açúcar	Açúcar e Álcool
Sao Martinho	Lavoura de cana-de-açúcar	Açúcar e Álcool
M. Dias Branco	Produtos em elaboração	Biscoitos e massas
CAF Brasilia	Plantações	Café
Cacique	Cultura permanente de café	Café
Iguaçu Café	Ativo Biológico – café	Café
JBS	Culturas temporárias em formação	Alimentos processados
Clarion	Plantações de cana-de-açúcar Plantações de soja	Alcool, açúcar, levedura, bagaço, óleo e farelo de soja

Fonte: Elaborado pelas autoras (2012)

Ressalta-se que cada produto produzido recebe o nome de “cultura” e para Marion (2010, p. 15) “Culturas temporárias são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita” e culturas permanentes são aquelas perenes (constantes) que não sofrem replantio a cada colheita.

Quadro 4 – Ativos Biológicos (animais vivos), produtos agrícolas e produtos resultantes.

NOME DE PREGÃO	ATIVO BIOLÓGICO	PRODUTO AGRÍCOLA/RESULTANTE
Rasip	Rebanhos de gado leiteiro	Queijos, Creme de Leite e Manteiga
Oderich	Produtos entregues no período seguinte	Alimentos em conserva
J. Macedo	Produtos em elaboração	Alimentos em conserva
BRF Foods	Aves, bovinos e suínos	Alimentos processados e enlatados
Excelsior	Ativo Biológico	Presuntos, fiambres, mortadelas, lingüiças, salsichas e patês.
JBS	Gado, frango Porco e cordeiro	Produtos enlatados e alimentos processados
Marfrig	Bovinos, aves e suínos	Alimentos processados e enlatados
Minerva	Ativos Biológicos	Produtos enlatados e ovos
Minupar	Ativos Biológicos	Alimentos processados e enlatados

Fonte: Elaborado pelas autoras (2012)

#### 4.2 CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO

Para análise da base de mensuração adotada para o Ativo Biológico foi verificado em cada empresa se o critério usado foi o Valor Justo, com base no valor de mercado ou de valor presente do fluxo de caixa líquido; ou se foram mensurados pelo Custo. Os resultados encontrados foram:

- Rasip Agropastoril S.A. mensurou seus pomares (macieiras e videiras) e rebanhos de gado leiteiro pelo custo incorrido e, no ponto de colheita, pelo valor justo, calculado com base no preço de mercado e deduzido os custos de vendas. A companhia enfatizou que o valor justo dos pomares baseia-se no método de fluxo de caixa descontado. Os ganhos ou perdas decorrentes da diferença entre o valor justo são demonstrados da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) sob a rubrica “Ajuste de mensuração valor justo ativo biológico”;

- Renar Maças S.A. evidenciou a safra de maçãs em formação pelo custo médio de produção ou formação dentro do grupo de Estoques e mencionou no ano de 2010, em sua Nota Explicativa nº 2 que a Administração da companhia analisou todo o processo produtivo e concluiu que não é possível reconhecer e mensurar o Ativo Biológico porque somente dez dias antes do produto estar apto a colheita que é possível valorizá-lo. No ano de 2011, as macieiras continuaram fazendo parte dos estoques e mensuradas pelo custo de formação ou produção;

- SLC Agrícola S.A reconhece as plantações de café pelo valor justo deduzido dos custos necessários à colocação do produto à venda. Já as plantações de algodão, soja e milho são mensuradas pelo custo histórico até a pré-colheita e após esse período, são mensurados pelo valor justo. O valor justo tem por base o valor de mercado. Contudo, as variações nos valores justos não foram ainda registradas por serem irrelevantes;

- Vanguarda Agro S.A. tinha como atividade exclusiva a produção de biodiesel cuja matéria-prima é o pinhão-manso, principal produto utilizado na produção do referido combustível e após incorporar ações da Maeda Agroindustrial agregou ao portfólio da companhia a produção de soja, algodão, caroço de algodão, milho e outros produtos de menor relevância. Sendo assim, os principais Ativos Biológicos da companhia são a cultura permanente de pinhão-manso e as culturas temporárias de algodão, soja, milho e cana-de-açúcar. Os ganhos e perdas decorrentes da diferença entre o valor justo no início e no final de cada período foram demonstrados na DRE sob a rubrica “Variação no valor justo dos ativos biológicos”;

- *Cosan Limited* (empresa controladora), Cosan S.A. Indústria e Comércio e a Usina Costa Pinto S.A. Açúcar e Alcool (empresas controladas) avaliaram suas soqueiras de cana-de-açúcar pelo valor justo através do fluxo de caixa descontado;

- São Martinho S.A. avaliou suas lavouras de cana-de-açúcar pelo valor justo com fluxo de caixa descontado;

- Conservas Oderich S.A. avaliou seus ativos biológicos inicialmente com base no custo médio de produção e no final do período pelo valor justo, baseada no preço de venda e deduzida das despesas variáveis de vendas.

- J. Macedo S.A. avaliou seus produtos em elaboração pelo valor justo deduzidos dos custos de vendas;

- M. Dias Branco S.A. Indústria e Comércio de Alimentos avaliou seus produtos em elaboração pelo menor valor entre o custo e o valor realizável líquido, que corresponde ao valor da venda deduzidos os custos estimados de conclusão e despesas de vendas;

- Café Solúvel Brasília S.A. avaliou suas plantações pelo custo de produção;

- Companhia Cacique de Café Solúvel avaliou suas culturas permanentes pelo valor justo através do fluxo de caixa descontado;

- Cia Iguaçu de Café Solúvel avaliou seu ativo biológico pelo menor valor entre o custo médio de produção e o valor líquido da realização, que corresponde ao preço de venda

no curso normal dos negócios, menos os custos estimados de conclusão e os custos estimados necessários para a realização da venda e evidenciou que não utilizou o valor justo

porque a IFRS 13 (mensuração de valor justo) só entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2013;

- Brasil Foods S.A. analisou o valor de suas aves, bovinos e suínos com base no custo e no valor justo. Contudo, ao analisar diferenças irrelevantes nos valores e a vida útil reduzidas das aves, optou por avaliar seus ativos biológicos pelo custo de formação;

- Excelsior S.A. avaliou seus ativos biológicos pelo valor justo estimado com base no valor presente de fluxos de caixas futuros;

- JBS S.A. decidiu mensurar seus ativos biológicos (aves, bovinos e suínos) pelo valor de custo, devido à imaterialidade dos saldos, pois os gastos necessários a mensuração do valor justo são superiores aos benefícios esperados;

- Marfrig Alimentos S.A. mensurou seus bovinos pelo valor justo com base no preço de mercado e avaliou suas aves e suínos pelo custo de aquisição, devido a inexistência de mercado ativo;

- Minerva S.A. mensurou seus ativos biológicos pelo valor justo com base no valor de mercado e suas alterações foram reconhecidas no resultado sob a rubrica “Valor justo do ativo biológico”;

- Companhia Minuano de Alimentos avaliou seus ativos biológicos pelo custo, deduzidas as depreciações e perdas por irrecuperabilidade, porque o mercado não tem o produto disponível e as alternativas para estimá-los não são claramente confiáveis;

- Clarion S/A Industrial mensurou suas plantações de cana-de-açúcar e de soja pelo menor valor entre o custo e o valor realizável líquido, sendo este último calculado com base no preço de venda e deduzidos os custos e despesas de vendas e suas variações são demonstradas sob a rubrica “Variações em ativos e passivos operacionais”.

#### 4.3 CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DOS ATIVOS BIOLÓGICOS

A análise dos Demonstrativos Financeiros, Notas Explicativas e demais relatórios publicados pelas companhias estudadas trouxe a tona uma série de informações úteis sobre a classificação contábil dos Ativos Biológicos, pois apesar dos mesmos pertencerem ao Ativo, o simples fato de serem classificados no Ativo Circulante ou no Ativo Não Circulante, refletem nos resultados das mesmas.

Analisando os Ativos Biológicos encontramos as seguintes classificações contábeis:

Quadro 5 – Empresas x Ativos Biológicos classificado no Ativo Circulante.

NOME DE PREGÃO	ATIVO CIRCULANTE	
	ATIVO BIOLÓGICO	ESTOQUE
Rasip	Pomares de macieiras e videiras Rebanhos de Gado Leiteiro	
Renar		Pomares de macieiras
SLC	Cultura temporária de algodão, soja e milho	
Vanguarda	Cultura temporária de soja, algodão, milho e cana-de-açúcar	
Cosan Ltd	Soqueira de cana-de-açúcar	
Oderich		Produtos entregues no período seguinte
J. Macedo		Produtos em elaboração

M. Dias Branco		Produtos em elaboração
Iguaçu Café		Ativo Biológico – café
BRF Foods	Aves, bovinos e suínos	
Excelsior	Ativo Biológico	
JBS	Culturas temporárias em formação Gado, frango, porco e cordeiro	
Marfrig	Bovinos, aves e suínos	
Minerva	Ativos Biológicos	
Clarion		Plantações de cana-de-açúcar e soja

Fonte: Elaborado pelas autoras (2012)

Quadro 6 – Empresas x Ativos Biológicos classificado no Ativo Não Circulante.

NOME DE PREGÃO	ATIVO NÃO CIRCULANTE	
	ATIVO BIOLÓGICO	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
Rasip	Pomares de macieiras e videiras Rebanhos de Gado Leiteiro	
SLC	Cultura permanente de café	
Vanguarda	Cultura permanente de pinhão manso	
São Martinho		Lavoura de cana-de-açúcar
CAF Brasília	Plantações	
Cacique	Cultura permanente de café	
BRF Foods	Aves, bovinos e suínos	
Marfrig	Bovinos, aves e suínos	
Minupar	Ativos Biológicos	

Fonte: Elaborado pelas autoras (2012)

## 5. CONCLUSÕES

A pesquisa teve como objetivo principal analisar se as empresas do segmento agrícola, listadas na Bovespa, evidenciam seus Ativos Biológicos de acordo com o CPC 29 nos exercícios encerrados em 31 de dezembro dos anos de 2010 e 2011. Para tanto, realizou-se um estudo descritivo qualitativo, embasado em pesquisa bibliográfica e documental.

No mérito em questão, foram analisadas as vinte e quatro empresas no segmento agricultura e alimentício, listadas na Bolsa de Valores e todas demonstraram amplo conhecimento sobre a necessidade de divulgação e mensuração dos seus Ativos Biológicos e foi possível sintetizar as seguintes conclusões:

- Os Ativos Biológicos que representam tanto os animais quanto as plantas vivas foram corretamente mensurados, pois as companhias utilizaram as opções cabíveis, que vão desde a mensuração inicial pelo custo, quanto o cálculo do valor justo com base no preço de mercado se confiável e com base no fluxo de caixa descontado, que exige da empresa amplo conhecimento sobre valor presente de ativo;

- A falta de disponibilidade de preço do produto no mercado não se tornou impeditivo na mensuração dos ativos biológicos, pois as empresas analisaram o estágio de cada ativo e se o preço disponível no melhor mercado era realmente confiável. Chegando inclusive a prevalecer a relação custo/benefício;

- Quando houve variação no valor justo os reflexos foram mensurados no resultado do exercício e se o mesmo não for confiável é necessário avaliar pelos custos incorridos, desde que devidamente divulgados;

- Algumas companhias entenderam que o ativo biológico faz parte do seu estoque e os evidenciaram conjuntamente no Ativo Circulante;

- As companhias que optaram por evidenciar seus Ativos Biológicos no Ativo Não Circulante tiveram a cautela de analisar a vida útil estimada dos ativos, tanto para dedução da respectiva depreciação, quanto na evidenciação das possíveis perdas por irrecuperabilidade;

Por fim, esta pesquisa contribuiu de sobremaneira para a divulgação da norma e dos critérios de avaliação, classificação e mensuração dos Ativos Biológicos e, devido à complexidade do tema, novos estudos são necessários a fim de contribuir, principalmente para as empresas agrícolas que são carentes de normas específicas, ajudando tais empresas a entenderem e aplicarem correta e totalmente as normas em sua totalidade que contribuirão em demasia para a geração de informações e ao processo decisório.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ANDRADE, Maria Margarida. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- BARBOSA, Marco Aurélio Gomes; CARLIN, Diego de Oliveira; VICTOR, Fernanda Gomes. O ajuste a valor presente e o fortalecimento da teoria contábil. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, p. 6-13, abr. 2011.
- BORINELLI, Márcio Luiz; PIMENTEL, Renê Coppe. **Curso de contabilidade para gestores, analistas e outros profissionais**. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília/DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em: 29 jan. 2012.
- \_. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera o § 1º, do artigo 183 da Lei nº 6.404/76 e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília/DF, 28 maio 2009. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm)>. Acesso em: 29 jan. 2012.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 596**: Aprova o pronunciamento técnico CPC 29 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de ativo biológico e produto agrícola. Rio de Janeiro: 15 de setembro de 2009.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 12**: Ajuste a Valor Presente. Brasília: 5 de dezembro de 2008. Disponível em: <[www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_12.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_12.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2011.
- \_. **Pronunciamento Técnico CPC 29**: Ativo Biológico e Produto Agrícola. Brasília: 7 de agosto de 2009. Disponível em: <[www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_29.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_29.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 1**: Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília: 28 de março de 2008. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm)>. Acesso em: 28 mar. 2012.
- \_. **NBC TG 29**: Ativo Biológico e Produto Agrícola. Brasília: 15 de setembro de 2009. Disponível em: <[www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbc-tg-29](http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbc-tg-29)>. Acesso em: 20 mar. 2012.
- \_. **Resolução CFC nº 1186**: Aprova a NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola. Brasília: 28 de agosto de 2009. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1186.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1186.doc)>. Acesso em: 27 mar. 2012.
- CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos Renato (coord.). **Pesquisa operacional para**

- decisão em contabilidade e administração:** Contabilometria. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade rural:** uma abordagem decisorial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade.** 1. ed. 8. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2010.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS. IAS 41: Agricultura. **Jornal Oficial da União Europeia,** União Européia, p. 261-276, 13 out. 2003. Disponível em: <[www.cnc.min-financas.pt/IAS\\_textos\\_consolidados/IAS\\_41\\_Reg\\_1725\\_2003\\_TC.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/IAS_textos_consolidados/IAS_41_Reg_1725_2003_TC.pdf)>. Acesso em: 14 abr. 2011.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária.** 1. ed. 4. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2010.
- KPMG. Orientação unificada para mensuração e divulgação do valor justo para IFRS. **IFRS em Destaque.** Brasil: Departamento de Práticas Profissionais, dez. 2011. Disponível em: <[www.kpmg.com/BR/PT/Estudos\\_Analises/artigosepublicacoes/Paginas/IFRS-em-Destaque-n13.aspx](http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Paginas/IFRS-em-Destaque-n13.aspx)>. Acesso em: 10 jan. 2011.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- LIMA, Luiz Murilo Strube. **IFRS:** entendendo e aplicando as normas internacionais de contabilidade. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade rural:** contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, Cristina. Ensaio: Os desafios da migração para as IFRS. **CEO Brasil.** Brasil: PricewaterhouseCoopers, n. 17, p. 36-38, 2009. Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/revista-ceo>>. Acesso em: 28 dez. 2011.
- NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de contabilidade internacional:** IFRS: US Gaap e BR Gaap: teoria e prática. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- YAMAMOTO, Marina Mitiyo; PACCEZ, João Domiraci; MALACRIDA, Mara Jane Contrera. **Fundamentos da contabilidade.** São Paulo: Saraiva, 2011.

## **RECURSOS MUNICIPAIS: VISÃO SOBRE O SEU ACOMPANHAMENTO POR PARTE DE DISCENTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE UMA UNIVERSIDADE PÚBLICA**

Kennedy Paiva da Silva  
Francisco Igo Leite Soares  
Sanailton de Lima Dias

### **RESUMO**

Este trabalho consiste num estudo sobre a percepção do alunado do Campus Avançado de Patu/RN na participação social, acompanhando as políticas públicas definidas e executadas nos seus municípios, além disso, demonstrar como o cidadão pode contribuir para uma gestão que iniba os gastos indevidos, diminuindo assim o índice de corrupção e que o acesso à informação é um direito previsto pela Constituição Federal e com isso a gestão seja mais eficiente, na produção dos direitos sociais. Este estudo foi desenvolvido baseado numa metodologia de pesquisa exploratória qualitativa e interpretativista. A coleta dos dados foi feita através de questionários que foram aplicados aos discentes do Campus Avançado de Patu/RN. Baseamo-nos teoricamente nos autores, CF (1988), Medeiros e Pereira (2003), Pires (2002), João Capiberibe (2013) dentre outros. Destacamos que os autores apresentados defendem a participação social como ferramenta importantíssima na fiscalização e transparência da gestão. Foi feita uma comparação e confrontação de dados colhidos entre os períodos iniciais e períodos finais, os resultados demonstraram que os discentes dos períodos iniciais concordam parcialmente enquanto os dos períodos finais mostraram nulidade em relação à fiscalização das contas públicas, por outro lado, aprovam a disponibilidade da informação em tempo real como requisito que ajude a fiscalizar a gestão, no entanto, com relação à habitualidade e acompanhamento dos recursos, notou-se uma neutralidade e discordância parcial dos discentes, por fim, pesquisou-se se o discente poderia contribuir para inibir as compras superfaturadas, os índices médios apontaram para a neutralidade dos discentes iniciais, enquanto os períodos finais concordaram parcialmente.

**Palavras-chave:** Transparência, políticas públicas, participação Social.

## 1. INTRODUÇÃO

Em tempos de modernidade, em que a humanidade vive em constante evolução tecnológica, e o acesso às informações públicas tornou-se obrigatória por instrumentos jurídicos e disponíveis em tempo real por intermédio da internet, surge no Brasil um paralelo entre fiscalização e transparência em que tais acontecimentos foram ratificados a partir da regulamentação da Lei de Responsabilidade Fiscal, nº. 101/2000 e acesso a informação LC

12.527/2011 e a Lei complementar nº. 131/2009 dos portais da transparência dos municípios, com isso, o país deu um importante passo para a verdadeira democratização social, onde o cidadão tem o direito de fiscalizar seu município por intermédio da participação social. Haja vista que no Brasil a arrecadação tributária é de um nível altíssimo, os dados publicados na folha de São Paulo sob estudo realizado pelo IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e tributação) no ano 2013 informava que a carga tributária era de 36,46%, um índice alto de acordo com o instituto, fazendo com que o país fosse classificado como o que tem os mais altos tributos no mundo.

Em razão disso, o objetivo deste trabalho é identificar sob a ótica dos discentes do Campus Avançado de Patu/RN no que se há acompanhamento dos recursos municipais por parte deste graduando.

Percebe-se que o contribuinte sofre uma forte carga tributária, já que é ele o principal pagador de tributos, natural que também seja ele o principal agente de fiscalização da gestão. Deste modo, surge no cidadão uma espécie de vigilante das contas públicas, dos gastos efetuados, bem como da arrecadação do município.

Com isso, espera-se que esta pesquisa contribua para o desenvolvimento científico da temática tratada e que levante outras discussões relacionadas ao assunto, despertando o interesse dos discentes na fiscalização da gestão, transformando-os em novos vigilantes, e assim, tenha-se um país mais justo e transparente.

## 2. RECURSOS MUNICIPAIS - RECEITAS

Uma das formas utilizadas para a manutenção e continuidade dos municípios, são os repasses federais, onde pode-se considerar o mais relevante o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), principalmente quando se considera as pequenas cidades que são altamente dependentes destes repasses para a sua sobrevivência e manutenção, onde os índices de arrecadação tributária local são considerados baixos ou nulos. Diante disto, se tem os dados publicados ([www.diariodonordeste.verdesmares.com.br](http://www.diariodonordeste.verdesmares.com.br), 2013) onde consta sob o Informe 53 do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (Ipece) uma dependência dos municípios com o (FPM) "Em 2010, dos 184 municípios cearenses, 168 ou 91,3% eram mais dependentes de recursos do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) repassado pelo Governo Federal, do que de suas próprias bases econômicas".

Entretanto, o estado deve cumprir alguns direitos sociais que estão previstos na constituição federal de 1988 no seu Art. 6º "São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição".

Diante do exposto, os repasses são para estes pequenos municípios como a única forma de manutenção da máquina pública no âmbito municipal, deste modo, para que o estado possa atender as reivindicações previstas na Constituição Federal de 1988 (CF88) são necessários os recebimentos destes recursos e o repasse por parte dos governos a sociedade, através de serviços prestados, a fim de sanar dificuldades e poder atender aos direitos bem como as demandas por políticas públicas que a sociedade necessita.

Com base nisto, Barros (1991, p. 138) relata “as Receitas identificam a soma de dinheiro arrecadado pelo Estado para atender a satisfação das necessidades públicas, por ele atendidas, através dos serviços públicos”. Deste modo, em sentido amplo as receitas públicas são os recursos previstos em legislação que são injetados na máquina governamental, como transferências oriundas dos estados, união, ou arrecadadas nos próprios municípios como IPTU, sua finalidade está relacionada com os gastos ocorridos para garantir as demandas da sociedade.

Segundo Andrade (2013, p.57) relata que:

[...] o conjunto de ingressos financeiros, provenientes de receitas orçamentárias ou próprias e receitas extra orçamentárias ou de terceiros, que produzirão acréscimos ao patrimônio da instituição, seja União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, suas autarquias e fundações.

Neste sentido, outro fator importante no que se refere à receita se dar com a arrecadação de tributos, no artigo 51 da Lei 4.320/64 elenca como deve ser tratada a cobrança do tributo “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, [...]”, assim, os instrumentos usados na arrecadação devem estar previstos em lei seja ela de âmbito federal, estadual ou municipal por meio do código tributário municipal.

Portanto, na óptica de Pires (2002, p. 128) definem receita pública e sua aplicabilidade na gestão como:

O Estado necessita de recursos para cumprir suas funções básicas e implementar os seus programas sociais. Esses recursos são arrecadados da sociedade por meio de tributos e de contribuições; por meio de cobranças relativas à exploração do patrimônio público, a serviços prestados e à dívida ativa; por meio da alienação de bens do patrimônio público e, até mesmo, do endividamento. Esse conjunto de recursos que ingressam nos cofres do tesouro é o que se denomina receita pública.

Diante do exposto, nota-se uma dependência dos administradores no que se refere aos recursos destinados à manutenção das funções básicas, oriundos de transferências da união ou dos estados, pois a máquina governamental em caráter municipal ainda não é eficaz na captação de outras receitas se levarmos em consideração municípios de pequeno porte, neste caso, na ótica de (PRADO, 2007) o problema da ineficiência dos municípios esta correlacionado com a descentralização do sistema de arrecadação porque não atingiu seu resultado pleno, uma vez que esta tem se mostrado ineficiente em seu aspecto de intervenção dos governos estaduais no planejamento dos municípios, uma vez que com a autonomia constitucional, cada um possui seu próprio orçamento e aplica como acha mais conveniente. Isso nem sempre acontece de maneira equilibrada e tendo como finalidade o bem comum.

Com enfoque na estrutura de arrecadação do governo, (KOHAMA 2006) “salienta ainda que o sucesso da arrecadação e do recolhimento das receitas está correlacionado a eficiência da organização da estrutura administrativa que estiver ligada a esta área”. Portanto, os recursos oriundos dos estados e da união, são provenientes de arrecadações decorrentes de contribuições por parte dos contribuintes, à medida que se sofre uma forte carga tributária e há a obrigatoriedade pela legislação de contribuir.

Assim, a sociedade dispõe de instrumentos capazes de acompanhar o andamento da gestão pública, com a obrigatoriedade das leis de responsabilidade Fiscal (LRF 101/200), acesso à informação 12.527/2011 e a Lei Complementar 131/2009 implantação dos portais da

transparência.

### 3. DESPESAS MUNICIPAIS

Na criação das políticas públicas para atender toda a necessidade da população, além de haver a arrecadação por parte das receitas provenientes dos impostos, é necessária a aplicação de tais recursos, ou seja, despesas provenientes das atividades oriundas da movimentação dos serviços do estado. Assim, fica claro a necessidade de uma combinação de arrecadação de receita com a ocorrência de despesas, que são investidos em obras publicas gastos com saúde, educação e assistência social diante disto se têm:

Conforme afirma Andrade (2013, p.72) define despesa publica como sendo,

[...] toda saída de recursos ou de todo o pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na lei do orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos, custeios e investimentos [...]

Na concepção de Pires (2002, p. 139) a definição de despesa é “o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos”. Tais gastos são previstos e autorizados pelo legislativo para suprirem as necessidades da gestão.

Pode-se citar também a colocação de Kohama (2006, p.87) onde afirmar que:

Gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinadas a execução dos serviços e dos aumentos patrimoniais, a satisfação dos compromissos da dívida publica, ou restituição de importâncias recebidas a titulo de cauções, depósitos, consignações etc.

Neste sentido, as despesas são dividas provenientes de gastos orçamentários aqueles oriundos da execução orçamentária, gastos previstos no orçamento e a despesa extra-orçamentária as que não estão previstas em orçamentos ou independentes, Angelico (1995, p.62) conceitua despesa orçamentária como sendo “[...] aquela cuja realização depende de autorização legislativa e que não podem efetivar-se sem credito orçamentário correspondente [...]”, portanto, despesa outrora fixada no orçamento e discriminada nas peças contábeis previstas na Lei 4320/64.

Diante disso, para que a administração pública mantenha as engrenagens de gestão em perfeito funcionamento, é necessário o acontecimento de gastos ou os dispêndios destinados à manutenção de serviços, transformados nos benefícios que a sociedade espera. Neste caso, esses gastos precisam ser efetuados, bem como, suas contas, devem, na obrigatoriedade e na legalidade da legislação passar por aprovação dos órgãos competentes por meio de prestações de contas. Neste caso a Constituição Federal de 1988 no seu Art. 31º orienta que:

A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. [...] § 1º. O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas, dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

### 4. MÉTODOS DE ACOMPANHAMENTO DE RECURSOS MUNICIPAIS

A participação social surge como um dos controladores da aplicação dos recursos,

por outro lado, os órgãos competentes, como os Tribunais de Contas e Ministério Público fiscalizam e delegam respectivamente, entretanto, o cidadão que conhece os dispêndios executados com as políticas públicas do seu município, tornar-se um importante aliado dessa classe fiscalizadora composta de cidadãos mais conhecedores dos gastos municipais, por conseguinte capaz de encontrar irregularidades outrora despercebidas pelos órgãos controladores, diante disto:

A Constituição Federal de 1988 no seu Art. 5 aborda que:

XXXIII - todos tem direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível a segurança da sociedade e do estado [...]

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público [...]

Neste sentido, o controle social surge como grande aliado neste processo Medeiros e Pereira (2003, p. 63) afirmam que:

O controle social trata da disponibilização de condições para que os cidadãos possam avaliar os serviços de atendimento que lhes são oferecidos e cobrar do Estado a melhoria desses serviços. Além disso, pressupõe desenhar mecanismos de prestação social de contas e avaliação de desempenho da atuação dos órgãos públicos. Dessa forma, a Administração Pública reconhece que a participação do cidadão é imprescindível para o aprimoramento dos serviços públicos, bem como para a vigilância do bom emprego dos recursos disponíveis. Ou seja, sem o controle social, a responsabilização dos gestores tende a ficar comprometida.

Assim, diante dessa necessidade da participação social como aliada na fiscalização, e por parte dos gestores a publicidade das contas, surgiram alguns instrumentos normativos capazes de responsabilizarem estes gestores e puni-los com sanções por atos ilícitos como a Lei de Responsabilidade Fiscal nº. 101/2000, a lei de Acesso à informação 12.527/2011 que regula o acesso à informação previsto no inciso XXXIII acima citado, bem como a LC 131/2009, que complementa a LRF e que agora é reconhecida como a LC da Transparência, inovando sua redação por disponibilizar em tempo real as informações à quem possuir acesso à internet.

O artigo 5º da lei 12.527/2011 descreve "é dever do Estado garantir o direito de acesso

à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão". Além do mais, é importante atentar também para o artigo 21º da lei citada que se refere à restrição ou impedimento do acesso à informação "Não poderá ser negado acesso à informação necessária à tutela judicial ou administrativa de direitos fundamentais".

A LC 131/2009 no Art. 1º alterando a redação do art. 48 da Lei Complementar no 101

de 4 de maio de 2000 diz que a transparência será assegurada também mediante a "II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público". Com relação às informações destinadas ao público todos os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.”

O autor da LC 131/2009 o Senador João Capiberibe ([www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br), 2013) acrescenta no seu pronunciamento no Senado Federal a respeito da participação social dando ênfase ao emprego correto dos recursos, assim,

[...] o fundamental vem depois da informação disponível, que é o controle social. Essas informações, uma vez disponíveis nos *sites* da *Internet*, precisam ser acompanhadas pelos cidadãos a fim de que os entes públicos gastem os recursos públicos com parcimônia, com respeito e, sobretudo, com honestidade.

Ainda em seu pronunciamento o Senador João Capiberibe ([www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br), 2013) destacou que é possível prevenir ou evitar as compras indevidas, segundo ele:

É possível prevenir a corrupção, é possível prevenir compras superfaturadas ou equivocadas. A função da Lei da Transparência é a prevenção, ou seja, não deixar que o fato ocorra. E já temos vários exemplos de algumas compras com preços superfaturados que foram sustadas e não aconteceram.

Portanto, cabe aos cidadãos exercerem a cidadania, contribuir para uma gestão responsável, que respeite a Constituição, sobretudo iniba cada vez mais os fatos ilícitos que ainda acontecem no país e consigam controlar os gastos, para que a transparência se sobressaia onde exista imperícia, irresponsabilidade e impunidade.

## 5. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com relação aos procedimentos metodológicos da pesquisa, considera-se que a mesma possui no que diz respeito ao processo, um enfoque múltiplo, apresentando uma característica quanti-qualitativa, onde se obteve os dados de forma quantitativa e foram os mesmos analisados de forma qualitativa buscando-se interpretar os dados levantados e ainda promover um entendimento aprofundado do objeto de estudo (GOMES; ARAÚJO, 2005).

Já em relação aos objetivos da pesquisa ela pode ser considerada exploratória. Quanto a isso, Gil (2002, p.41) diz que:

Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições.

Assim, vê-se que por meio dessa abordagem é possível proporcionar aos pesquisadores e aos leitores uma maior familiaridade com o assunto tratado na pesquisa.

O instrumento de coleta de dados foi um questionário composto por 04 questões que procuraram fazer o levantamento dos dados com base nos objetivos a serem alcançados. Essas questões eram referentes à Percepção Sobre o Acompanhamento por intermédio da participação social na Aplicação dos Recursos Municipais, sendo utilizada a escala de Likert conforme graus de 1 (um) a 5 (cinco). Sendo que 1 (um) eram consideradas as alternativas

que o aluno discordava completamente, e 5 (cinco) eram consideradas as alternativas que o aluno concordava plenamente.

A população dos discentes foi formada pelos estudantes do curso de Ciências Contábeis do campus da UERN do município de Patu-RN, tendo como amostra um total de 64 estudantes, sendo 19 alunos do segundo período, e 20 alunos do quarto período, totalizando 39 que na tabulação de dados leva a nomenclatura de “P. Iniciais”, ao se fazer referência aos alunos dos períodos iniciais do curso. O “P. Finais” faz referência aos alunos do oitavo e décimo períodos, tendo 21 alunos do oitavo e 04 alunos do décimo, sendo trabalhado com essas duas óticas, alunos dos períodos iniciais e alunos dos períodos finais.

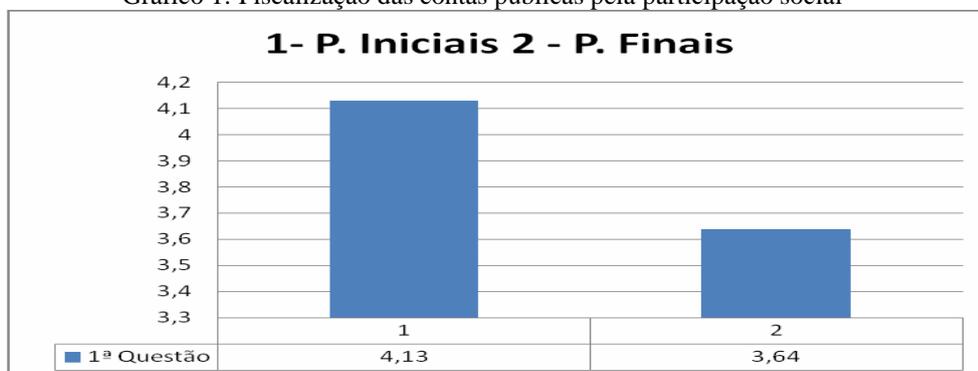
No processo de tabulação dos dados, utilizou-se recursos eletrônicos por meio do software Microsoft Excel 2010, postos os dados levantados durante a pesquisa na forma de gráficos.

## 6. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Os dados a seguir, mostram um comparativo entre os períodos iniciais com os períodos finais do curso de Ciências Contábeis do CAP/UERN, onde objetivou identificar sob a ótica da comunidade acadêmica, os seus interesses no acompanhamento da gestão dos seus municípios por intermédio da participação social.

Questão 01: O cidadão pode fiscalizar os gastos e os recursos recebidos, tais informações podem ser armas que inibam os gestores a cometerem atos ilícitos?

Gráfico 1: Fiscalização das contas públicas pela participação social



Fonte: Dados da Pesquisa

Nesta indagação, observa-se graficamente que 4,13 (quatro vírgula treze) da média dos alunos das séries iniciais, concordam parcialmente com a problemática, já em relação aos das séries finais o índice médio obtido foi de 3,64 (três vírgula sessenta e quatro) onde nem concordam nem discordam da temática.

Medeiros e Pereira (2003, p. 63) afirmam que:

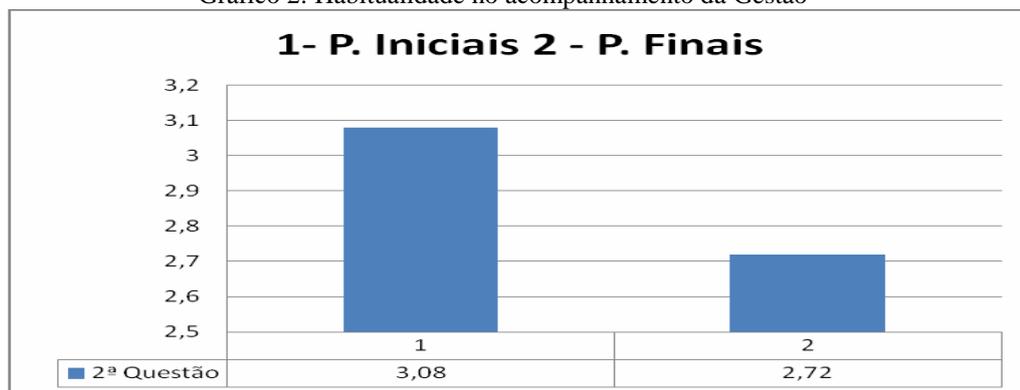
O controle social trata da disponibilização de condições para que os cidadãos possam avaliar os serviços de atendimento que lhes são oferecidos e cobrar do Estado a melhoria desses serviços. Além disso, pressupõe desenhar mecanismos de prestação social de contas e avaliação de desempenho da atuação dos órgãos públicos. Dessa forma, a Administração Pública reconhece que a participação do cidadão é imprescindível para o aprimoramento dos serviços públicos, bem como para a vigilância do bom emprego dos recursos disponíveis. Ou seja, sem o controle social, a

responsabilização dos gestores tende a ficar comprometida.

Pelos dados, observa-se que o alunado das séries iniciais consideram parcialmente que a participação social é uma ferramenta eficaz de combate a corrupção, enquanto as séries finais, não deram a devida importância a temática proposta, demonstrando neutralidade.

Questão 02: Saber como anda a gestão do município, acompanhando e fiscalizando além de um direito seu, também é um hábito?

Gráfico 2: Habitualidade no acompanhamento da Gestão



Fonte: Dados da Pesquisa

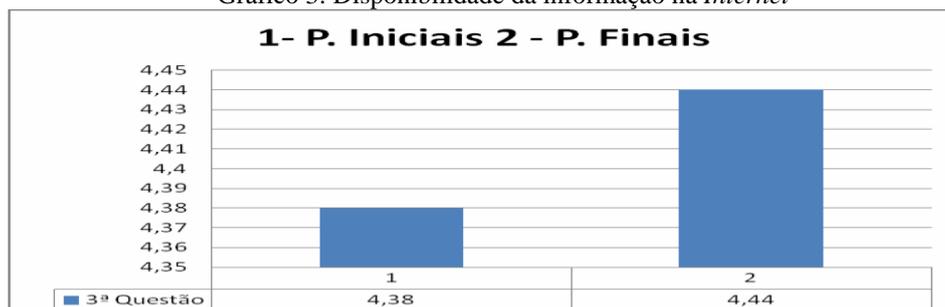
Neste caso, observa-se que 3,08 (três vírgula zero oito) da média dos alunos das séries iniciais, demonstram neutralidade com a problemática, já em relação aos das séries finais o índice médio obtido foi de 2,72 (dois vírgula setenta e dois) onde discordam parcialmente da temática com a questão, mesmo sendo um direito previsto na Constituição Federal de 1988 no seu Art. 5 que explicita:

XXXIII - todos tem direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível a segurança da sociedade e do estado [...]

Foi comprovado pelos dados colhidos que os discentes participantes da pesquisa não participam da gestão dos seus municípios.

Questão 03: A disponibilidade e acessibilidade das informações em tempo real podem ajudar a sociedade a transformar seu município?

Gráfico 3: Disponibilidade da informação na Internet



Fonte: Dados da Pesquisa

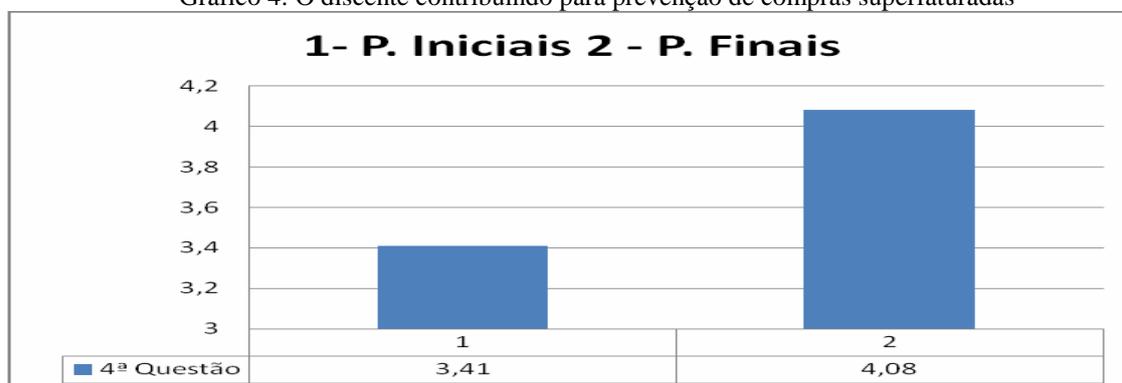
Observa-se no gráfico que 4,38 (quatro vírgula trinta e oito) dos alunos das séries iniciais, concordam parcialmente com a problemática, já em relação aos das séries finais o índice médio obtido foi de 4,44 (quatro vírgula quarenta e quatro) que também concordam parcialmente que a disponibilidade e acessibilidade das informações em tempo real podem ajudar a sociedade a transformar seu município. Assim, o Senador João Capiberibe ([www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br), 2013) acrescenta no seu pronunciamento no Senado Federal a respeito da participação social pela LC 131/2009 dando ênfase ao emprego correto dos recursos,

[...] o fundamental vem depois da informação disponível, que é o controle social. Essas informações, uma vez disponíveis nos *sites* da *Internet*, precisam ser acompanhadas pelos cidadãos a fim de que os entes públicos gastem os recursos públicos com parcimônia, com respeito e, sobretudo, com honestidade.

Assim, com a funcionalidade do mundo tecnológico as informações disponíveis em tempo real são de grande ajuda no acompanhamento da gestão de acordo com as turmas pesquisadas.

Questão 04: O discente pode contribuir para a prevenção de compras indevidas, superfaturadas, com o acompanhando os recursos e na fiscalização dos gastos do seu município?

Gráfico 4: O discente contribuindo para prevenção de compras superfaturadas



Fonte: Dados da Pesquisa

No gráfico pode-se constatar que 3,41 (três vírgula quarenta e um) dos alunos das séries iniciais, nem concordam nem discordam com a problemática, já em relação aos das séries finais o índice médio obtido foi de 4,08 (quatro vírgula zero oito) os que concordam parcialmente, seguindo por base a escala de Likert.

Diante do exposto, o Senador João Capiberibe ([www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br), 2013) destacou que é possível prevenir ou evitar as compras indevidas, segundo ele:

É possível prevenir a corrupção, é possível prevenir compras superfaturadas ou equivocadas. A função da Lei da Transparência é a prevenção, ou seja, não deixar que o fato ocorra. E já temos vários exemplos de algumas compras com preços superfaturados que foram sustadas e não aconteceram:

Entretanto os números médios demonstram que os discentes das séries iniciais estão na passividade com relação à temática proposta, enquanto os das séries finais ainda que parcialmente, concordam com participação social como ferramenta capaz de evitar compras

indevidas ou superfaturadas.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste artigo procurou-se identificar sob a ótica dos discentes de Ciências contábeis, a sua percepção sobre o que acontece nos seus municípios, bem como seu interesse na participação social, sendo um vigilante dos gastos efetuados e recursos aplicados. Buscou-se ainda verificar o alinhamento entre as óticas pesquisadas, sob uma comparação de conhecimento sobre a temática exposta entre os períodos iniciais com os períodos finais.

A classe de discentes contábeis pelo seu conhecimento pode contribuir de forma eficiente para a melhoria da gestão. Por meio dos resultados obtidos na pesquisa foi possível perceber que os alunados das séries iniciais consideram parcialmente que a participação social é uma ferramenta eficaz de combate à corrupção, enquanto as series finais não deram à devida importância a temática proposta, demonstrando neutralidade, no que se refere ao hábito de acompanhar os gastos recursos do seu município foi comprovado pelos dados colhidos que os discentes participantes da pesquisa não acompanham a gestão dos seus municípios. Entretanto, em relação se o discente pode contribuir para prevenir compras indevidas os números médios demonstram que os discentes das séries iniciais estão na passividade com relação à temática proposta, enquanto os das séries finais ainda que parcialmente, concordam com participação social como ferramenta capaz de evitar compras indevidas ou superfaturadas.

Por fim, levando-se em consideração todos os critérios questionados e analisando - os criticamente diante dos resultados obtidos na pesquisa pode-se, concluir que no aspecto geral os discentes não procuram saber como anda a gestão dos seus municípios, logo os resultados demonstrados apontaram para a passividade e discordância, porém, outro fator, como ter a informação em tempo real, para melhorar a fiscalização da gestão, os resultados apontaram para a satisfação da pesquisa, no entanto, com base no que o discente pode contribuir para a prevenção de compras indevidas, os resultados recebidos dos períodos finais foi satisfatório, enquanto que dos períodos iniciais percebeu-se uma neutralidade com base na temática exposta. Portanto, diante de tais resultados é preciso que os discentes que estão iniciando o curso mudem suas perspectivas sobre um assunto tão importante e que se tornou a principal arma da sociedade contra os gestores que cometem atos ilícitos.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino, **Contabilidade Pública na Gestão Municipal** “Métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos Padrões internacionais de Contabilidade.” - 5. ed. - São Paulo: Atlas, 2013.

ANGELICO, João, **Contabilidade Pública**. - 8. ed.- São Paulo: Atlas, 1994. BARROS, Luiz Celso de. **Ciência das Finanças** . 4a. ed. São Paulo. Edipro. 1991

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**:

promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:<

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em 04 de agosto. de 2014.

**Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências., maio 2000, Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em 04 de agosto. de 2014.

**Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Dispõe sobre normas gerais de direito

financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)> Acesso em 08 de agosto. de 2014.

**Lei nº 12.527/2011, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)> Acesso em 10 de agosto. de 2014.

**Lei Complementar nº 131/2009, de 27 de maio de 2009.** Determina a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)> Acesso em 10 de agosto. de 2014.

**Senado Federal, Pronunciamentos,** João Capiberibe, (PSB - Partido Socialista Brasileiro /AP), 2013 Disponível em:< <http://www.senado.gov.br/atividade/pronunciamento/detTexto.asp?t=399384>>. Acesso em 15 de novembro. de 2014.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2006.

MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos; PEREIRA, José Matias. **Controle social no Brasil: confrontando a teoria, o discurso oficial e a legislação como a prática** . Revista do Tribunal de Contas da União, v.34, n.98, p.63-72, out./dez. 2003

NEGÓCIOS, Diário do Nordeste, **No Ceara 168 municípios dependem do FPM**, Ceara, 20/02/2013, disponível em:<<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/negocios/168- municipios-dependem-do-fpm-1.194048>>. Acesso em 15 de novembro. de 2014.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. Contabilidade pública . 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

PRADO, Sergio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. CEPAL- Comissão econômica para a América Latina e Caribe. Brasil. VC/BRS/R.179. Disponível em:<

<http://www.cepal.org/brasil/publicaciones/xml/9/28329/LCBRSR179SergioPrado.pdf>>. Acesso em 15 de outubro. de 2014.

ROLLI, Claudia, Folha de São Paulo, **Carga Tributária sobe mais forte em 2014**, São Paulo, 18/12/2013, Disponível em:<

<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2013/12/1387157-carga-tributaria-sobe-mais-forte-em-2014.shtml>>. Acesso em 15 de outubro. de 2014.

## UM ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DE GESTORES NO PROCESSO DECISÓRIO PARA A IMPLANTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOCIAL NAS EMPRESAS

Edilene Adelaide da Costa  
Alex Adan Marques da Cruz  
Marcleide Maria Macêdo Pederne

### RESUMO

Este artigo tem como objetivo evidenciar a percepção de profissionais que atuam na área da Responsabilidade Social sobre o processo decisório para a implantação da Responsabilidade Social nas empresas. Buscou responder a partir da percepção destes profissionais como e por que os empresários decidem implantar ações de responsabilidade social. Para atender o objetivo, construiu-se um caminho alicerçado em uma pesquisa de natureza qualitativa, de caráter exploratório, caracterizada como um estudo de caso. Para a amostra dos sujeitos foi utilizado os critérios de acessibilidade e envolvimento com a RSE, portanto, foram selecionados 2 (dois) profissionais do SESI/PE, aqui tratados e representados pela Analista de Responsabilidade Social Empresarial – Gestora Técnica da Área de Responsabilidade Social do SESI – PE e a Analista da Gerência de Projetos Especiais (GERPE) - Premio SESI Qualidade no Trabalho, por trabalharem diretamente na área da RSE. Os resultados apresentados demonstram que os empresários, na sua totalidade, não se utilizam de nenhum processo decisório racional, de nenhum processo metodológico de fundamentação científica para a tomada de decisão na implantação da RSE. Concluiu-se que os empresários, quando na tomada de decisão quanto à implantação da RSE nas organizações dependem muito mais do talento, da criatividade, da percepção e do espírito empreendedor dos empresários do que propriamente da "teoria administrativa". Que o processo de tomada de decisão para implantar a RSE pode sustentar-se tanto em modelos racionais como em formas intuitivas e criativas.

**Palavras-chave:** Responsabilidade Social. Processo Decisório. Conscientização

## 1. INTRODUÇÃO

As empresas sempre foram voltadas para seu ambiente interno e sua produtividade em massa. Os anos foram se passando e uma nova preocupação surge: preocupação com o meio ambiente, com a responsabilidade social.

O marco inicial de estudos sobre Responsabilidade Social no Brasil, segundo Reis e Medeiros (2007), foi em 1965 com a publicação da Carta de Princípios dos Dirigentes Cristãos de Empresas, que tinha como foco principal a responsabilidade social associada às organizações. Entretanto, de acordo com Dias (2006), a conscientização da responsabilidade social ambiental, surgiu somente a partir dos anos 70, decorrente de várias denúncias de contaminação, onde a legislação obrigava a empresa a fazer o tratamento dos resíduos ao final do processo produtivo.

Para Amoroso (2003), apenas a partir da década de 80, discussões surgiram a respeito da responsabilidade sócio-ambiental das empresas e com isso ganharam força.

A década de 90 foi marcada por diversas ações de entidades que consolidaram o conceito de responsabilidade social, que de acordo com Reis e Medeiros (2007) no Brasil, destacaram-se: a Nitrofértil, primeira empresa no Brasil a divulgar informações sociais (década de 80); o Banco do Estado de São Paulo (BANESPA) que publicou relatório divulgando suas ações sociais; o IBASE (fundada pelo sociólogo Herbert de Souza) que junto com a Gazeta Mercantil criaram modelos de relatórios e maneiras de premiar empresas socialmente responsáveis; o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, organização não-governamental, como missão de mobilizar, sensibilizar e ajudar as empresas a gerir seus negócios com sustentabilidade e justiça.

Portanto, pode-se considerar que a base de sustentação das organizações é a prática da responsabilidade Social que visa minimizar impactos de suas atividades e acima de tudo, de multiplicar os benefícios para seus *stakeholders*.

A responsabilidade social abrange o espectro da administração, inserindo governo, hospitais, entidades de classe, associações, universidades, por fim, todas as organizações.

Para Tenório (2004), as organizações contemporâneas já estão reconhecendo a responsabilidade social como valor permanente.

Para Reis e Machado (2007), a responsabilidade social tornou-se um fator de avaliação e preferência para investidores e consumidores, e se for realizada de forma autêntica, a prática de um programa de Responsabilidade Social nas empresas, trás resultados positivos para a empresa e para a sociedade, entretanto, uma decisão organizacional sobre a implantação e gestão da prática de ações de responsabilidade social nas organizações, prática esta que busca não só melhorar os níveis de qualidade no trabalho e relacionamento entre o público interno, como também, a melhoria da imagem da organização junto a comunidade, é uma decisão de grande importância. Cabe a organização buscar a maneira com a qual os empresários decidem pela implantação de ações de responsabilidade social em suas empresas, e se os mesmos se utilizam de um processo decisório racional ou não, capaz de auxiliá-los na tomado desta decisão.

Buscando entender a forma como esses empresários decidem implantar a Responsabilidade Social Empresarial (RSE) em suas empresas, este estudo procurou inicialmente identificar órgãos que estivessem preocupados em divulgar e incentivar a adoção dessas práticas e após conversas orientadas com especialistas na área e a realização de pesquisa na internet sobre o assunto, pode-se identificar, que o SESI/PE é um órgão que se utiliza do Prêmio Responsabilidade Social para incentivar e auxiliar as empresas na implantação da RSE.

Segundo Ferreira e Passador (2002), vários artigos, sobre RSE, já foram publicados no Brasil, entretanto, o assunto ainda precisa ser bastante discutido. Assim, fica a necessidade de se realizar um estudo sobre: ***qual a percepção de profissionais que atuam na área da Responsabilidade Social sobre o processo decisório para a implantação da Responsabilidade Social nas empresas?***

Diante do exposto, algumas questões periféricas foram levantadas para orientar a elaboração do roteiro das questões da entrevista e atender ao objetivo geral do trabalho que é evidenciar a percepção de profissionais quanto a tomada de decisão de empresários na implantação de RSE.

- Como os empresários definem a RSE?
- Qual papel do SESI no processo decisório das empresas na implantação da RSE?
- Qualquer empresa (de qualquer porte) pode ter um trabalho desenvolvido na área de RSE?
- Como se dá o processo na tomada de decisão das empresas quanto à implantação da RSE?
- Quais os benefícios às empresas ao adotarem as ações de práticas sociais?
- Quais as dificuldades na implementação de práticas sociais na empresa?

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 A RESPONSABILIDADE SOCIAL EMPRESARIAL (RSE)

De acordo com o Instituto Ethos, a responsabilidade social significa mudança de atitude, numa perspectiva de gestão empresarial com foco na qualidade das relações e na geração de valor para todos, isto é, uma forma de conduzir os negócios da empresa de tal maneira que a torna parceira e co-responsável pelo desenvolvimento social. Para esse instituto, uma empresa socialmente responsável é aquela que possui a capacidade de ouvir os interesses das diferentes partes (acionistas, funcionários, prestadores de serviços, fornecedores, consumidores, comunidade, governo e meio-ambiente) e de conseguir incorporá-los no planejamento de suas atividades, buscando atender às demandas de todos e não apenas dos acionistas.

No contexto brasileiro, o comprometimento das empresas com uma postura de responsabilidade social é relativamente recente, sendo este um tema ainda em desenvolvimento (ASHLEY *et al.*, 2003).

Portanto, pode-se considerar a Responsabilidade Social como um novo aspecto dentre os objetivos e estratégias das organizações. Há por parte de alguma das empresas, em seus processos de avaliação empresarial, além da análise econômico-financeira, algumas organizações que se preocupam com os efeitos sociais de suas estratégias. Todavia, as empresas têm enfrentado o desafio de mensurar a Responsabilidade Social pela complexidade do tema e diversidade de ações realizadas.

### 2.2 PRINCIPAIS ABORDAGENS SOBRE RESPONSABILIDADE SOCIAL EMPRESARIAL

Arruda (2001), afirma que a preocupação com a responsabilidade social remonta à época da formação das organizações, entretanto, sua precisão conceitual ou estruturação teórica ainda deixa muito a desejar.

Segundo Machado Filho (2002), apesar da definição de empresa socialmente responsável parecer simples, existe elevada complexidade na sua conceituação.

Acadêmicos de várias correntes de pensamento compartilham o consenso da subdivisão da responsabilidade social, nas dimensões legal, econômica, ética e filantrópica, entretanto, as fronteiras entre estas dimensões são frágeis e, em muitas situações, se sobrepõem. O compartilhamento do consenso se destrói quando há um aprofundamento no enfoque da dimensão ética.

Alguns acadêmicos compartilham a visão dos *stockholders* (sócios e acionistas) de que os gestores têm a atribuição específica de fomentar o retorno aos proprietários da empresa e devem demandar a eficiência e lucro.

Os pensadores econômicos da corrente moderna vão de encontro à visão dos *stockholders* e salientam que, os gestores têm a função ética de respeitar os direitos e promover o bem entre todos os agentes afetados pela empresa, incluindo os clientes, fornecedores, funcionários, acionistas ou cotistas, a comunidade local, assim como os gestores, que atendem a serviço deste grupo. Portanto, esses pensadores entendem na visão neoclássica, de que a responsabilidade social das organizações é maximizar a riqueza dos *stockholders*, abrangendo uma abordagem teórica mais ampla, incorporando os demais *stakeholders*.

### 2.3 VISÃO MODERNA DOS LIMITES DA RESPONSABILIDADE SOCIAL

De acordo com o *Business Social Responsible Institute*, não existe definição unanimemente aceita para o termo responsabilidade social, mas, de forma ampla, a expressão se refere a decisões de negócios tomadas com base em valores éticos, que incorporam dimensões legais tais como, o respeito pelas pessoas, a comunidade e o meio ambiente (MACHADO FILHO, 2002).

O Instituto Ethos de Responsabilidade das Empresas define da seguinte maneira a prática socialmente responsável das empresas:

A responsabilidade social das empresas tem como principal característica a coerência ética nas práticas e relações com seus diversos públicos, contribuindo para o desenvolvimento contínuo das pessoas, das comunidades e dos relacionamentos entre si e o meio ambiente. Ao adicionar às suas competências básicas a conduta ética e socialmente responsável, as empresas conquistam o respeito das pessoas e das comunidades atingidas por suas atividades, o engajamento de seus colaboradores e a preferência dos consumidores.

Oliveira (2005. p. 91) afirma que:

Uma prática socialmente responsável parece ter mais respaldo quando há congruência interna expressa nas habilidades da empresa em transpor fronteiras organizacionais para construir parcerias; desenvolver aprendizado de alta ordem (ética, moral, legitimidade); e ter comprometimento em relação ao desenvolvimento sustentável. São as chamadas competências sociais, imprescindíveis para viabilizar a produção de capital social nas empresas cidadãs.

A responsabilidade social empresarial pode ser vista como um comprometimento da empresa com a sociedade, envolvendo ações estratégicas para realização dos negócios, objetivando, desde a satisfação dos funcionários até o bem-estar da sociedade (OLIVEIRA, 2000).

Para Lourenço e Schröder (2002), a Responsabilidade Social tem despertado o interesse de altos executivos à frente das organizações, envolvendo a busca de novas oportunidades como uma maneira de responder às demandas ambientais, sociais e econômicas do mercado.

Segundo Megginson, Mosley e Pietri Jr. (1998, p. 95).

Algumas autoridades argumentam que as empresas devem desempenhar atividades ligadas à responsabilidade social porque lucratividade e crescimento decorrem do tratamento responsável de grupos como empregados, clientes e a comunidade.

Segundo Megginson (1998) a melhor maneira de demonstrar a responsabilidade social nas organizações, talvez seja por meio de programas específicos. Esses programas normalmente incluem práticas com: relação com os empregados; serviço ao público e à comunidade; proteção ambiental; defesa do consumidor; assistência médica e educacional; desenvolvimento e renovação.

Para Megginson, (1998, p. 101), “às empresas que participam desses programas têm recebido o reconhecimento nacional, e os empregados que fizerem contribuições substanciais terão o reconhecimento da administração.”

Portanto, a perspectiva do conceito de Responsabilidade Social Empresarial que vem sendo incorporado pelas empresas, é a de que o público alvo deixe de ser apenas o consumidor e passe a abranger um número muito maior de pessoas e empresas que certamente serão influenciadas pelas atuações da organização.

#### 2.4 O PROCESSO NA TOMADA DE DECISÃO

Para Braga (1987), processo decisório são os procedimentos de definição de problemas, avaliação de alternativas e escolha de uma diretriz de ações e/ou soluções.

Bretas Pereira (1997, p. 177), considera que a maioria dos estudos sobre o processo decisório costuma caracterizar a decisão como uma escolha racional entre alternativas predefinidas. Esse fato se deve a difusão de que "sob o ponto de vista da ciência, a decisão é um atributo humano porque advém do uso da racionalidade.

Segundo Maciel, Silva e Castro (2006), o processo decisório tem sido objeto de análise em diversos estudos científicos a partir de diferentes perspectivas e dentro das mais variadas aplicações. Entretanto, é no campo da estratégia organizacional que vários modelos de análise têm tratado especificamente ao auxílio da tomada de decisões gerenciais.

Com o aumento das incertezas ambientais, cada vez mais acentuadas em relação às estruturas organizacionais, formas de administração de risco, tecnologias, e outras opções estratégicas, os decisores organizacionais têm encontrado uma crescente dificuldade em realizar escolhas entre um conjunto de alternativas de ação (KLEINDORFER, 2001).

Portanto, o processo decisório consiste em escolher uma ação entre várias alternativas para se defrontar com um problema. Em administração é essencial saber tomar decisões para configurar conscientemente as organizações.

A tomada de decisões engloba resolver problemas, ou seja, tudo aquilo que está fora do estabelecido e que bloqueia o alcance dos resultados esperados. Já que o problema é tudo aquilo que foge do estabelecido, ele pode significar uma oportunidade por nos apontar a diferença do estado desejado e o que percebemos (CHIAVENATO, 1999, p. 285).

Segundo Chiavenato (1999) os principais elementos do processo decisório são o estado da natureza, ou seja, as condições de incerteza, risco ou certeza que existem no ambiente que o tomador de decisão deve enfrentar.

Devido à amplitude desses riscos e as incertezas na área dos estudos em análise, a decisão tem ser amparada no desenvolvimento de modelos que se prestem ao auxílio na tomada de decisão gerencial.

Portanto, pautando-se pela evolução histórica de diferentes concepções na análise de

decisão e por vários trabalhos na literatura em geral, em uma abordagem eminentemente cognitiva observa-se a predominância de três modelos de análise, que são: o modelo do ator racional; o modelo de comportamento organizacional; e o modelo político (ALLISON; ZELIKOW, 1999; SILVA, 1989).

#### 2.4.1 Modelos Descritivos de Tomada de Decisão

Para Allison; Zelikow (1999) e Granovetter (1985) apud Maciel, Silva e Castro (2006), o Modelo do Ator Racional caracteriza-se pela busca de resultados ótimos no processo decisório, no nível individual, que se traduz em uma perspectiva otimizada no tratamento da ação organizacional. Pressupõe um decisor e uma escolha entre alternativas e um objetivo a se atingir. O decisor possui entendimento completo da situação, possibilidade de apreensão de todas as alternativas possíveis e a máxima capacidade de julgamento. Busca a decisão ótima.

Para Simon (1965), o ser humano é incapaz de decidir de forma absolutamente racional por que:

- Apenas uma fração das opções disponíveis é conhecida;
- A antecipação das consequências de determinada opção é sempre feita de forma imperfeita;
- Não tem conhecimento completo e antecipado das consequências de cada opção.

O modelo do ator racional apresenta limitações na explicação da estratégia. Silva (1989), diz que esse modelo de decisão se assenta no pressuposto de entendimento completo e que esse modelo é o único que oferece possibilidades de previsão e maior segurança em ambientes mais incertos.

Allisson e Zelikow (1999) apud Maciel, Silva e Castro (2006, p.100) em meio a esses pressupostos destacam quatro pontos principais para elucidar os conceitos nucleares do paradigma do ator racional:

1-Objetivos e metas. Os interesses e valores do agente são traduzidos em uma função de resultado, utilidade ou preferência, a qual representa a preferência ou utilidade de conjuntos alternativos de consequências. No início do problema de decisão, o agente tem uma função de resultados que ordena todos os possíveis conjuntos de consequências em termos de seus valores e objetivos. Cada feixe de consequências também irá conter um número de efeitos associados. Não obstante, no mínimo, espera-se que o agente seja capaz de colocar em ordem de preferência cada possível conjunto de consequências que pode resultar de uma ação particular. Alguns teóricos colocam maior ênfase que outros em tal processo formal de ordenação.

2-Alternativas. O ator racional deve escolher entre um conjunto de alternativas apresentadas antes dele ou dela estar em uma situação particular. Em Teoria da Decisão, essas alternativas são representadas como uma árvore de decisão. Os cursos alternativos de ação irão incluir mais que um simples ato, mas a especificação de um curso de ação que deve ser suficientemente precisa para diferenciá-la de alternativas. (Apesar de muitos modelos considerarem tais alternativas como opções políticas, observar o exame dos componentes de políticas públicas tem identificado múltiplas camadas de cálculos e escolhas traduzindo interesses em objetivos operacionais).

3-Consequências. Para cada alternativa é associado um conjunto de consequências ou resultado da escolha que se seguirá se aquela alternativa particular é escolhida. (Variações são geradas nesse ponto em razão de diferentes pressupostos sobre quão acuradamente o decisor estima as consequências que seguem da escolha de cada alternativa).

**4-Escolha.** Escolha racional consiste simplesmente na seleção de alternativas em que as conseqüências alcançam alta ordem na função de resultados do decisor. (ALLISSON; ZELIKOW, 1999, p. 18).

Na perspectiva desses quatro pontos principais do modelo de ator racional, Maciel, Silva e Castro (2006), relatam que essa concepção tem origem principalmente na economia.

Esse modelo recebeu muitas críticas, mas as suas contribuições teóricas criaram diversas perspectivas prescritivas da estratégia com origem principalmente na economia.

O Modelo de Comportamento Organizacional conserva muito dos insights do modelo racional.

De acordo com Silva (1989), a principal diferença entre esses dois modelos assenta-se no objetivo da decisão. Enquanto o modelo racional tem como característica a busca da decisão ótima, o modelo do comportamento organizacional está atrelado à satisfação com a decisão mais adequada possível.

Para Simon (1965), os indivíduos preferem uma opção à outra, baseado em algum sistema de valores e crenças que permite avaliar as conseqüências das suas escolhas.

O modelo de comportamento organizacional destaca racionalidade limitada do decisor e abre espaço para considerações mais realistas no campo da estratégia como os vieses cognitivos na tomada de decisão e o papel do decisor como agente de construção de sistemas sociais nas teorias construcionistas (DAFT; WEICK, 1984).

Para Maciel, Silva e Castro (2006, p.103), o processo de decisão, ainda que não seja em seu fim considerado como efetivo, pode ser racional. A escolha é considerada como racional quando vai de encontro dos melhores meios para determinados fins. Dessa forma, um indivíduo em face de diversos cursos de ação irá realizar sua escolha com base na alternativa que ele acredita oferecer o melhor resultado.

No Modelo Político, de acordo com Allison; Zelikow (1999) *apud* Maciel, Silva e Castro (2006), as decisões que ocorrem iniciam com a incursão das partes e suas expectativas no exercício da negociação. Mas no decorrer do processo, as táticas de uma e outra parte têm a pretensão de alterar as expectativas de cada contraparte, com o intuito de fazer parecer que as expectativas anteriores não eram suficientemente realistas e necessárias.

Considerando que as decisões no Modelo Político são resultantes de interesses entre as partes, as negociações estabelecem-se a partir de proposições que sejam satisfatórias para elas.

Portanto, como a capacidade de negociar constitui uma característica distinta e peculiar do ser humano, o percurso da negociação não se efetiva por linha reta, mas encaminha-se abrindo diversos pontos para novas alternativas (SILVA, 1989, p. 27).

Além dos modelos apresentados anteriormente, existem outros autores que apresentam modelos distintos de tomada de decisão.

Par Motta (1997, p. 166), “quando o raciocínio lógico atinge seu limite”, a intuição que “se forma a partir do processamento de dados estocados no subconsciente” possibilita a criação de novas alternativas para os desafios impostos pelo ambiente organizacional interno e externo.

A intuição faz parte de um processo inconsciente, que é resultado da prática, reflexão e experiência no trabalho, portanto, utilizar a intuição no processo decisório é questionar o comum, o óbvio, é buscar novas alternativas que não estejam prescritas ou que foram definidas anteriormente, sem levar em consideração as circunstâncias atuais, as incertezas que surgiram.

Assim, Oliveira e Neto (2003, p. 4) afirmam que “os administradores descobriram que a lógica pura não tem capacidade de enfrentar a quantidade de incertezas com que se deparam. Sem abandonar a lógica e a razão, eles retornaram a uma única qualidade capaz de dominar a incerteza: a intuição”

Portanto, a intuição no processo decisório, conforme Oliveira e Neto (2003) torna-se imprescindível na tomada de decisão porque ela tem uma capacidade de síntese da situação, uma leitura do todo, enquanto a lógica e a razão precisam fragmentar e analisar a situação em partes.

### 3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa é de natureza qualitativa, de caráter exploratório, que, para Merriam (1998, p. 179), “é um conceito guarda-chuva cobrindo algumas formas de investigação que nos ajuda a entender e explicar o significado do fenômeno social com a menor quebra possível do ambiente natural.”

O método qualitativo, segundo Patton (2002, p. 14), é uma ferramenta que facilita pesquisas de maior profundidade e com um maior nível de detalhe. Para Merriam (1998), as pesquisas qualitativas buscam compreender a realidade do contexto a partir da visão de mundo dos indivíduos, sabendo-se que esta realidade é construída pela interação das pessoas com sua realidade social.

Portanto, a realização desta pesquisa implicou em um estudo aprofundado de um fenômeno particular, efetivado em uma única organização, SESI/PE - Consultoria Responsabilidade Social Empresarial. Nessa dimensão, este estudo caracteriza-se como um trabalho do tipo estudo de caso. Isso se justifica porque o estudo de caso ajuda a compreender fenômenos individuais e organizacionais, especialmente quando estes são complexos e contemporâneos.

#### 3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Nesta pesquisa, na amostra dos sujeitos, foram utilizados os critérios de acessibilidade e envolvimento com a RSE, portanto, foram selecionados 2 (dois) profissionais do SESI/PE.

Para Vergara (2003), os sujeitos de pesquisa são as pessoas que nos fornecem os dados de que necessitamos e nessa pesquisa os sujeitos, objeto de estudo foram os profissionais aqui tratados e representados pela Analista de Responsabilidade Social Empresarial – Gestora Técnica da Área de Responsabilidade Social do SESI – PE e a Analista da Gerência de Projetos Especiais (GERPE) - Premio SESI Qualidade no Trabalho, por trabalharem diretamente na área da RSE.

#### 3.3 ESTRATÉGIAS DE COLETA

Para Merriam (1998, p.70), os dados de caráter qualitativo consistem em citações diretas de pessoas sobre suas experiências, sentimentos, opiniões e conhecimentos, podendo ser coletadas através de entrevistas, observação e análise de documentos.

Nesta investigação, na coleta de dados, foram utilizadas a entrevista não estruturada e a pesquisa bibliográfica realizada em várias fontes como: livros, artigos, periódicos, internet etc.

Esses procedimentos são viáveis para garantir a qualidade dos resultados, portanto,

para que ocorra a pesquisa é necessário coletar os dados e posteriormente interpretá-los e analisá-los.

#### 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

As entrevistas buscaram explorar seis questões sobre a percepção dos profissionais que atuam na área da RSE quanto ao processo de tomada de decisão na implementação das práticas sociais: 1) Como os empresários entendem a RSE; 2) O papel do SESI no processo decisório das empresas na implantação da RSE; 3) Empresas que podem ter trabalhos desenvolvidos na área de RSE; 4) Como se dá o processo na tomada de decisão das empresas quanto à implantação da RSE; 5) Os benefícios às empresas em se engajarem na RSE e; 6) As dificuldades na implementação das práticas sociais na empresa.

A primeira fase da análise dos resultados buscou encontrar semelhanças entre os discursos das entrevistas, observando as respostas dadas. O primeiro ponto que merece destaque é que os profissionais do SESI/PB acreditam que os empresários vêm a Responsabilidade Social Empresarial como um processo ainda em formatação, mas que, como afirma Tenório (2004), as organizações contemporâneas já estão reconhecendo a responsabilidade social como valor permanente, como por exemplo:

*‘mesmo que o entendimento das empresas sobre RSE seja ainda muito irregular, as empresas têm refletido muito sobre esse tema.*

*‘agora parece ser uma fase de consciência das empresas na adoção de práticas de responsabilidade sociais.’*

Outro aspecto interessante que se pode destacar é que o SESI tem o papel muito importante em ajudar as empresas a se tornarem socialmente responsáveis, dando às necessidades específicas de cada empresa. Como mostra a afirmação a seguir:

*‘Que graças à presença do SESI em todo o Brasil, indústrias com unidades em diversos estados recebem atendimento com o mesmo nível de qualidade. Com esse apoio, as empresas de todos os portes são capazes de efetuar um diagnóstico de gestão e qualificar as relações com os diversos públicos envolvidos em seu negócio: funcionários, clientes, comunidade, fornecedores, acionistas e governo’.*

Quando se questionou sobre se RSE é para todas as empresas, independente de porte ou setor de atividade econômica, as entrevistadas foram unânimes afirmando que:

*‘Temos atendido empresas de pequeno, médio e grande porte. Entretanto, a nossa demanda está muito concentrada nos produtos de Gestão do Orçamento Familiar e na Educação Ambiental Corporativa. Temos um portfólio com outras opções, mas esses 2 produtos são os mais demandados. As empresas que procuram o SESI são de diversos ramos e na sua maioria estão desejando iniciar a implantação das práticas de responsabilidade social. Temos um mercado ainda emergente para a temática. É claro que já temos empresas avançadas, mas ainda apresentamos um cenário bem incipiente.’*

Conquanto, não cabe mais o discurso de que o assunto é para as grandes empresas ou as questões sociais são de responsabilidade do poder público. Existem diversas formas de praticar a RSE não tendo que necessariamente disponibilizar quantias volumosas de dinheiro.

Pelos depoimentos analisados de como se dá o processo na tomada de decisão das empresas quanto à implantação da RSE, pôde-se constatar que a empresa inicia suas ações de RSE ou por ter entendido que existe uma nova ordem no mercado, que a médio ou longo prazo irá excluir as empresas que não se tornarem socialmente responsáveis, ou seja, existe um despertar de consciência, e nesse caso as empresas se preparam para esse novo momento; ou por outro lado existem as empresas que ou por pressão na cadeia produtiva ou para apenas se mostrarem bem no processo, ensaiam ações que em sua maioria são ações de filantropia desconectadas da proposta da Responsabilidade Social quer requer planejamento, monitoramento, compartilhamento e avaliações dos resultados. Quanto a esses relatos a entrevistadas afirmaram que:

*‘Os empresários, na sua totalidade, não se utilizam de nenhum processo decisório racional, de nenhum processo metodológico de fundamentação científica para a tomada de decisão na implantação da RSE.’*

*‘Os empresários que procuram o SESI para implantar a RSE, não conhecem de processo decisório, o que, dificulta de forma sensível a tomada de decisão por parte dos mesmos. Os empresários em questão decidem de forma empírica e/ou copiosa, geralmente decidindo a partir resultados satisfatórios divulgados por outras empresas.’*

Quanto aos benefícios gerados às empresas, provenientes da prática de ações de responsabilidade social, é importantes ressaltar que as empresas que detém o conhecimento a respeito da prática de responsabilidade social, conhecimento esse, adquirido através de leitura, através do SESI, SEBRAE, pela Associação Comercial, pela Câmara de lojistas e por reportagens apresentadas em jornais, revistas e televisão, ficam menos vulneráveis em um mercado que está estabelecendo uma nova ordem. Quando falamos em SER, deve-se entender que tanto o público interno (funcionários) quanto o externo (comunidades, governo, fornecedores, consumidores, meio ambiente e demais partes interessadas), devem ser contempladas. Quando uma empresa cuida de suas relações com seus funcionários, o impacto no clima organizacional é imediato, o que gera inevitavelmente impacto na produtividade, além de melhorar a sua imagem junto aos consumidores. No momento em que amplia a sua atuação e beneficia as comunidades do entorno elevando a qualidade de vida estará impactando diretamente nos seus negócios. Nas palavras das entrevistadas:

*‘Podemos dizer que a adoção das práticas de RSE melhoram a imagem da empresa, estabelece uma relação mais saudável com funcionários, o que impacta na produtividade, abre mercados, além de participar de forma mais legítima no processo de desenvolvimento do país.’*

*‘As empresas que investem em ações sociais são mais admiradas pelos empregados em potencial e levam as pessoas a desejarem trabalhar em organizações deste tipo.’*

*‘Os relatos dos empresários quanto aos benefícios que as empresas têm após implantar a RSE são sempre muito positivos e de intenções de continuidade.’*

*Quando se questionou sobre as dificuldades encontradas na implantação da RSE nas organizações, as declarações a seguir ilustram que:*

*‘Uma das grandes dificuldades na implementação de ações sociais está em mensurar precisamente seus resultados.’*

*‘Outra dificuldade é com relação a falta de um planejamento estruturado das ações e falta de recursos financeiros.’*

Estes relatos evidenciam que as dificuldades encontradas para implementar a SER estão nas ações isoladas dos departamentos.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Primeiramente, ao analisar o resultado da pesquisa, observa-se que os empresários estão, na sua totalidade, preocupados com questões sociais, reconhecendo, assim, a responsabilidade social como valor para a empresa. Entretanto, apesar dessa conscientização, apresentam limitações e fragilidades em definir como ações concretas, as ações de responsabilidade social que praticam em suas empresas.

Que os empresários, ao decidirem pela adoção das práticas de RSE, os mesmos não conhecem de forma científica a prática dessas ações. Eles classificam suas ações como uma prática individual de melhoria das relações com seus empregados e com a comunidade onde atuam.

No segundo momento, a pesquisa também demonstrou que os empresários, quando na tomada de decisão para implantar a RSE, diante do ambiente instável e turbulento predominante na economia atual, as organizações dependem muito mais do talento, da criatividade, da percepção e do espírito empreendedor dos empresários do que propriamente da "teoria administrativa". Eles decidem de forma empírica, geralmente decidindo pela primeira alternativa. Além disso, o empresário dispõe de pouco ou nenhum tempo para consulta aos aspectos teóricos, que poderiam dar suporte à escolha do modelo do processo decisório a ser implantado na sua empresa.

Enfim, pode-se concluir que o processo de tomada de decisão para implantar a RSE, pode sustentar-se tanto em modelos racionais como em formas intuitivas e criativas. Há a possibilidade de o empresário utilizar ambas, principalmente quanto à conscientização, à percepção e visão de futuro, com perspectivas de levar a empresa a resultados satisfatórios.

## REFERÊNCIAS

- ALLISON, G.; ZELIKOW, P. **Essence of decision: explaining the Cuban missile crisis**. New York: Addison Wesley Longman, 1999.
- AMOROSO; Sérgio. **Responsabilidade social: menos marketing e mais ações**. Filantropia.org: 2003. Disponível em: [http://www.filantropia.org/artigos/sergio\\_amoroso.htm](http://www.filantropia.org/artigos/sergio_amoroso.htm) acesso em: 20/04/2009.
- ARRUDA, Maria Cecília Coutinho de. **Fundamentos de ética empresarial e econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ASHLEY, P., Queiroz, A., Cardoso, A., Souza, A., Teodósio, A., & Borinelle, B. et al. **Ética e responsabilidade social nos negócios**. Rio de Janeiro: Editora Saraiva. (2003)
- BRAGA, Nice. O processo Decisório em organizações Brasileiras. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 21 (3): 35-57, jul/set. 1987.
- BRETAS PEREIRA, Maria José Lara e FONSECA MARQUES, João Gabriel. **Faces da**

- Decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão.** São Paulo: Makron, 1997.
- CARVALHO, A. B. Moreno de. **A determinação dos impactos e a gestão do desenvolvimento social.** Revista Meio Ambiente Industrial, p. 43-52, nov. 2000.
- CORRADO, Frank M. A força da comunicação: quem não se comunica. São Paulo: Makron, 1994
- DAFT, R. L.; WEICK, K. E. **Toward a model of organizations as interpretation systems.** Academy of Management Review, [s.l.], v. 9, n. 2. p. 284-295, 1984..
- DIAS, Reinaldo. **Gestão ambiental: responsabilidade social e responsabilidade.** São Paulo: Atlas; 2006.
- FERREIRA, Maria Regina, PASSADOR, Cláudia Souza. **Apontamentos sobre ação social nas médias e pequenas empresas de Maringá: responsabilidade social?** Anais do XXV ENANPAD. Florianópolis, 2002.
- GIBSON, K. The moral basis of stakeholder theory. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 26, p. 245-257, Aug.2000
- GOLDSMITH, E. e HLIDYARD, N. **The social and environmental effect of large dams.** Wadebridge Ecological Centre. Cornwall, UK, 1985.
- GRANOVETTER, M. **Economic action and social structure: the problem of embeddedness.** American Journal of Sociology, [s.l.], v.91, n.3, p. 481-510, 1985.
- INSTITUTO ETHOS DE RESPONSABILIDADE DAS EMPRESAS. Artigos diversos. Disponível em: <www.ethos.org.br> Acesso em: 19/04/2009.
- LOURENÇO, Alex Guimarães; SCHRÖDER, Débora de Souza. **Vale investir em responsabilidade empresarial?** Stakeholders, ganhos e perdas. Rio de Janeiro. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Engenharia de Produção da Universidade do Rio de Janeiro, 2002.
- MACHADO FILHO, Cláudio Antonio Pinheiro. **Responsabilidade social corporativa e a criação de valor para as organizações: um estudo multicase.** Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo/USP, 2002.
- MACIEL, C. O.; HOCAYEN-DA-SILVA, A. C.; CASTRO, M. C. A utilidade de diferentes modelos de tomada de decisão na explicação do comportamento estratégico das organizações. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 1, n. 2, p. 96-112, nov./maio 2006
- MEGGINSON, Leon C., MOSLEY, Donald C., PIETRI Jr, Paul H. Administração - conceitos e aplicações. 4ª ed. São Paulo: Harbra, 1998.
- MERRIAM, S. **Qualitative research and case study application in education.** San Francisco: Jossey-Bass, 1998.
- MOTTA, P. R. **Gestão Contemporânea: A Ciência e a Arte de ser Dirigente.** Rio de Janeiro: Record, 1991.
- \_\_\_\_\_. **Transformação organizacional: a teoria e a prática de inovar.** Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 1997.
- OLIVEIRA, Rezilda. **Responsabilidade social corporativa: afinal, quem são os interessados?** E & G Economia e Gestão, Belo Horizonte, v. 5, n. 9, p. 76-95, abr. 2005
- PATTON, M. Q. **Qualitative research & evaluation methods.** 3 ed. London: Sage, 2002.
- REIS; Carlos N; MEDEIROS; Luiz E. **Responsabilidade social das empresas e balanço social.** São Paulo: Atlas, 2007.
- TENÓRIO, Fernando Guilherme. **Responsabilidade social empresarial: teoria e prática.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

**OS BENEFÍCIOS PROVENIENTES DA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS SOCIAIS E AMBIENTAIS: um estudo de caso na empresa Indaiá Brasil Águas Minerais LTDA no município de Mossoró-RN**

Antonio Rafael Holanda da Silva  
Larissa Karoline Souza Silva  
Wilmara Fernandes da Silva  
Wênyka Preston Leite Batista da Costa (Orientadora)

**RESUMO**

A contabilidade ligada às políticas sociais e ambientais, como uma ferramenta de informação contemporânea, não vai resolver os problemas de caráter socioambiental, mas devido à sua capacidade de demonstrar informações e resultados, já se caracteriza como fundamento que deve colaborar com todos os aspectos sociais, assim, a presente pesquisa teve como objetivogeral analisar quais os benefícios provenientes da implementação de políticas sociais e ambientais, e como objetivos específicos apresentar quais foram as ações que levaram-na a ser beneficiada; verificar quem são os beneficiados; mostrar como são mensurados os componentes patrimoniais e elementos de resultados socioambientais da empresa. A pesquisa caracteriza-se como estudo de caso, com abordagem qualitativa e de natureza descritiva. Optou-se por obter os resultados através de um questionário aberto ao Coordenador Regional da empresa Indaiá Brasil Águas Minerais LTDA no ano de 2014. Como resultados foram evidenciados as benfeitorias originadas dos projetos executados, nos aspectos ambientais, sociais e econômicos, presentes na rotina da indústria. Observou-se que a coordenação por meio das medidas adotadas, identifica que investimentos sociais e ambientais podem contribuir para a manutenção e ganho de licença, assim como para o atendimento as necessidades dos distintos grupos de interesses. Foi possível comprovar que a responsabilidade dos projetos parte dos líderes e liderados e que, os interesses e perspectivas dos mesmos são também de envolver a qualidade de vida e bem estar do público interno, além de reduzir os impactos negativos de sua atividade na comunidade e no meio ambiente.

**Palavras-chave:** Contabilidade. Socioambiental. Benefícios.

## 1. INTRODUÇÃO

A preocupação ambiental que é um fato crescente nas empresas nos dias atuais, iniciou-se com a intensificação das atividades agrícolas, porém seu auge foi após a radical revolução industrial e o crescimento da economia, onde o mesmo não foi acompanhado por medidas de proteção ao meio ambiente (a era do capitalismo gerou uma reação em cadeia: grande exploração dos recursos ambientais, explosão demográfica, aumento da desnutrição e miséria e o desaparecimento de recursos renováveis).

Com essa intensa exploração, surgiu a necessidade de adotar e elaborar medidas que visem a proteção e conservação do meio socioambiental. Sendo estas medidas de cunho privado e público, embasadas em princípios contidos na constituição federal de 1988 e na lei nº 6.938 de 1981, que dispõe sobre a política nacional do meio ambiente, impondo um controle na emissão de poluentes das mais variadas espécies, com o objetivo de manter um padrão de qualidade ambiental e instruindo a população civil sobre a educação ambiental.

Nesse contexto, conforme as empresas iriam desempenhando novas práticas sustentáveis, a contabilidade passou a adaptar-se à esta nova modalidade, aplicando novos conceitos aos tradicionais entendimentos sobre ativo, passivo, receitas, despesas e custos, fato este, que dificultou o processo de mensuração dos mesmos.

A contabilidade tem de cumprir a função de manter um equilíbrio entre uma postura socialmente correta, atuando de forma ambientalmente sustentável, e seu aspecto operacional, reconhecendo, classificando, mensurando e por final, divulgando os fatos patrimoniais (COSENZA, 2012).

O dever de execução de atividades de maneira ecologicamente correta, fizeram com que as organizações se utilizassem dessa obrigação não apenas em prol da melhoria contínua do meio socioambiental, mas também em benefício próprio, pois comportar-se de maneira sustentável, tornou-se questão de inovação empresarial.

As empresas que beneficiam o meio ambiente de alguma forma, adquirem um diferencial sob a concepção de seus parceiros, estes passam a perceber que a preocupação da entidade vai além do seu ambiente interno, fornecendo-lhes confiança em seus negócios (SILVA et al., 2013).

Neste âmbito foi realizada uma pesquisa com o objetivo geral de identificar se a indústria desenvolve alguma política social e/ou ambiental e quais os benefícios oriundos destas, já como objetivos específicos tem-se: apresentar as ações desenvolvidas pela empresa que levaram-na a ser beneficiada, verificar quem são os beneficiados, assim como discorrer sobre como são mensurados os componentes patrimoniais e os elementos de resultados na indústria.

A pesquisa justifica-se pelo fato de que uma série de empresas deve desenvolver políticas socioambientais, que visem a melhoria na qualidade de vida das pessoas, assim como o beneficiamento ao meio ambiente, passando assim, a deter de vantagens as quais possibilitem o lucro e um diferencial frente aos seus competidores, ou seja, benefício mútuo.

Como enquadramento metodológico, a pesquisa é de caráter descritivo, corresponde à um estudo de caso realizado em uma indústria do ramo de bebidas, tem abordagem de natureza qualitativa, tendo sido aplicado um questionário com questões abertas onde utilizou-se das seguintes fontes para sua construção: periódicos, monografias, livros, artigos, meio eletrônico e leis.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DA CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

Para discorrer sobre a contabilidade socioambiental é preciso fazer o mesmo primeiramente sobre a causa da existência desse novo ramo da contabilidade; a preocupação ambiental é um tema parcialmente recente, surgiu em meados da década de 60 com ápice nos anos 70. Esse período foi marcado por grandes avanços em várias esferas da economia; a conhecida Revolução Industrial e o desenvolvimento da agricultura mesmo trazendo benefícios econômicos desencadearam grandes problemas ambientais e sociais, em decorrências destes, foram realizados certos eventos visando discutir e desenvolver métodos e formas de como agir diante dessa problemática, pondo como o centro das preocupações das políticas públicas; esses foram: a Conferência de Estocolmo, o primeiro encontro realizado para discorrer sobre o tema; a Conferência da UNESCO ao tratar sobre a importância dos recursos, modelos de consumo e crescimento demográfico; o Seminário Internacional de Belgrado onde foi a regida a Carta de Belgrado que pautava a conscientização e ações de proteção; e a não menos importante ECO – 92 que definiu o significado de desenvolvimento sustentável e responsabilizou os países desenvolvidos pela causa. (SENADO FEDERAL, 2012).

As empresas que antes trabalhavam apenas para obtenção de lucro, diante dessa mudança precisou mudar toda a sua estratégia e incorporar a sua atividade medidas ambientais e sociais a fim de alcançar não apenas retorno social, mas uma vantagem competitiva diante da sociedade e com isso um retorno financeiro.

A contabilidade surgiu com a civilização, sendo ela tratada como uma ciência social aplicada e que evolui a partir do momento que a sociedade evolui, com isso as informações são adaptadas para seus usuários, não só empresa como clientes. Sá (1997, p.16), afirma que “a contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano”. A contabilidade socioambiental surgiu na necessidade de adequar toda essa evolução a rotina da empresa objetivando transmitir uma imagem de entidade ecologicamente correta diante de um público cada vez mais preocupado e consciente das questões ambientais e sociais.

### 2.2 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Desde meados dos anos 70, a questão ambiental vem sendo discutida como assunto universal, de competência coletiva. Neste período, desde a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente, realizada no ano de 1972 em Estocolmo, até a última conferência, realizada no Rio de Janeiro, intitulada Rio+20, o meio ambiente passou de barreira ao desenvolvimento, para um mecanismo que auxilia no crescimento, segundo Furtado (2012). Nesta perspectiva, é de grande relevância deixar claro qual o conceito de desenvolvimento, para a partir dele, poder aprofundar os estudos no que seria o desenvolvimento sustentável e quais são os seus reais objetivos e consequências.

Em decorrência do crescimento econômico acelerado, que não media as consequências futuras, foi realizada pela Organização das Nações Unidas (ONU), em 1992 no Rio de Janeiro, a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, mais conhecida como Eco92. Desta conferência puderam sair alguns documentos oficiais relevantes, como a carta da terra e a agenda 21, ações elaboradas com o objetivo de proteger o meio ambiente. Foi também nesta conferência que os países reconheceram o conceito de desenvolvimento sustentável, publicado anteriormente, em 1987

no Relatório Brundtlan, com o documento intitulado Nosso Futuro Comum.

Segundo a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (1991), o Relatório Brundtlan define desenvolvimento sustentável como sendo o desenvolvimento que atende as necessidades presentes, sem afetar a potencialidade das gerações futuras de atender suas próprias necessidades.

O desenvolvimento deixa de ser visto apenas como um progresso econômico, passando a integrar-se também com os componentes sociais e ambientais. É nesta ótica que a Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável (Rio+20), disponibilizou o seguinte conceito em sua página do evento:

É um modelo de desenvolvimento que equilibra os avanços socioeconômicos com o aproveitamento sustentável dos recursos naturais. Os benefícios do crescimento econômico devem priorizar a inclusão social e a proteção ambiental e fomentar políticas de erradicação da pobreza. (CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL, 2012).

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2012), uma das dificuldades da construção do desenvolvimento sustentável é o de elaborar instrumentos de mensuração, tais como indicadores de desenvolvimento. É nesse sentido que a contabilidade socioambiental vem auxiliar, nesse reconhecimento, classificação e mensuração. Para que assim, possa ser feita as divulgações dos fatos patrimoniais, e que a partir destes resultados sejam elaboradas as demonstrações cabíveis e indicadores necessários, mostrando à sociedade civil como esta o progresso alcançado em geral, em determinado local, ramo e/ou país.

### 2.3 RESPONSABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

O interesse para a classe ambiental e social nunca foi o principal foco das organizações econômicas, e apesar de grandiosa influência das mesmas, demoraram a perceber que, além do lucro, a postura sustentável e o olhar voltado para a sociedade seria um dos principais influenciadores na continuidade e desenvolvimento das empresas. Com isso a responsabilidade para com esses fatores passou a ser uma prática nas empresas contemporâneas.

Para Krom e Lost (2010, p.2):

A Responsabilidade Socioambiental é um processo contínuo e progressivo de envolvimento e desenvolvimento de competências cidadãs da empresa, com a assunção de responsabilidades sobre questões sociais e ambientais relacionadas a todos os públicos com os quais ela interage e devem satisfazer: os colaboradores internos, sócios e acionistas, fornecedores, clientes e consumidores, mercado e concorrentes, poderes públicos, imprensa, comunidade e o próprio meio ambiente.

Trabalhar a gestão da empresa interligada a ações sociais e ambientais, pode ocasionar pontos positivos e satisfatórios para as empresas, sendo uma forte troca de benefícios. O meio ambiente ganha com a diminuição dos riscos ambientais, redução da poluição, melhorando assim a saúde dos funcionários, clientes e da comunidade local, e para as empresas conforme Tachizawa (2009), nesse contexto é muito mais que uma atividade filantrópica ou preocupação de ambientalistas e ecologistas, mas uma atitude que pode favorecer lucros para as empresas.

A ideia de relacionar todo o empenho e a busca por um desenvolvimento, seja na melhoria ambiental ou no crescimento empresarial, precisa ter como alicerce a ética, moral e transparência, dando a empresa visibilidade e reconhecimento, onde no mercado atual ela

poderá ser referência no quesito competitividade. Com esses pontos Raupp (2002, p. 4) comenta que tal adesão

fará com que estas deixem de ser apenas instituições econômicas, que visam somente ao lucro, para tornarem-se organismos com responsabilidade social, pois é a sua própria sobrevivência que está em jogo, tendo em vista o despertar da necessidade de melhor uso dos recursos existentes, sem desperdício.

A sociedade se enriquece com os trabalhos exercidos, e as formas de inclusão na comunidade promovidas pelas empresas, geram desenvolvimento local e aceleram a comunicação com outras entidades comunitárias e o governo, ou seja, a ligação entre as empresas e a sociedade está aumentando, e as que não se adaptaram a esse vínculo, estão sentindo o desfalque. Segundo Borger (2006), uma empresa apática aos problemas sociais da comunidade perde a consideração de seus clientes, de parceiros e de todos os cidadãos daquela comunidade. Contudo é possível chegar à conclusão que a responsabilidade social, além da ambiental, interfere na cultura local.

#### 2.4 COMPONENTES PATRIMONIAIS E ELEMENTOS DE RESULTADOS NA CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

Para uma entidade desempenhar suas funções sem afetar de maneira adversa o meio socioambiental, faz-se indispensável que a mesma tenha à sua disposição, relatórios contábeis que permitam um controle de tais atividades. Sendo que para isso, tais relatórios precisam mensurar com eficiência os ativos, passivos, receitas, custos e despesas ambientais, separando quais fatos patrimoniais dizem respeito às atividades em gerais da empresa e quais tem caráter socioambiental.

Enquanto que os ativos ambientais podem ser entendidos como aplicações destinadas à preservação do meio ambiente, ou inclusive bens que possuam não só a capacidade de preservar, mas também de proteger este meio, bem como reduzir a contaminação ambiental, os passivos ambientais, correspondem às obrigações contraídas para proteção do meio ambiente.

Para Rossi e Rios (2014, p.6):

[...] os ativos ambientais podem ser interpretados como os gastos efetuados com conservação ambiental ou preservação e redução de danos ambientais, que são registrados e amortizados no decorrer de períodos correntes e futuros, pois atingem as exigências para reconhecimento parcial ou total de ativos.

O passivo ambiental transparece os danos causados ao meio ambiente, representando, assim, a obrigação, a responsabilidade social da empresa para os aspectos ambientais. Já em se tratando dos custos, estes podem ser conceituados como os gastos que influenciam de forma direta na produção com o objetivo de se obter um benefício econômico para a própria organização ou para a sociedade, porém as despesas se diferenciam a partir do momento que além de funcionarem como sacrifício para se obter receitas, estas estão voltadas às atividades de caráter sustentável, ao passo que a empresa se utiliza dos recursos naturais (POLETO; MOROZINI, 2008).

Abordando a questão socioambiental, as receitas objetivam um controle com responsabilidade do que se é produzido pela entidade, diferenciando-se da definição tradicional. Como a gestão ambiental tem a função de elaborar políticas saudáveis para o meio ambiente para reduzir os problemas do mesmo, as receitas, seguindo este contexto, podem

significar um retorno de valores, uma renda proveniente de um bem patrimonial, ou inclusive uma recuperação de investimentos (LOST; KROM, 2010).

## 2.5 BENEFÍCIOS

### 2.5.1 Benefícios Sociais

Em consequência do mercado competitivo em que vivemos atualmente, cabe às organizações buscar formas de se destacar entre tantas outras, e uma boa forma de mostrar um diferencial, é o investimento na área social/ambiental. Sendo que tais medidas sejam tomadas de maneira que procure oferecer benefícios para funcionários e comunidade, e desta forma, segundo Robbins e Coulter (1998) podendo também se beneficiar com tais investimentos, pois estes proporcionam: um melhor ambiente, com o envolvimento da empresa criando uma melhor qualidade de vida e uma comunidade mais agradável, possibilitando atrair e manter melhores empregados, aqueles mais bem qualificados; uma melhora na imagem pública da empresa, podendo com isso aumentar vendas, clientes, entre outros benefícios; lucros a longo prazo, como resultado de uma boa imagem e melhores relações com a comunidade, devido à relevância que a organização trata o aspecto social; maior interesse dos acionistas, já que uma empresa socialmente responsável obterá aprovação pública, e com isso levará a empresa a ser vista como menos exposta à crítica social e produzirão assim um aumento no preço de suas ações.

Com todos esses benefícios com os quais as organizações podem se favorecer, nada mais coerente do que tais possuam uma responsabilidade social empresarial (RSE). Conforme mencionava Frederick (1978), a responsabilidade das empresas não se limita à maximização de lucro e, sob esta ótica, as empresas têm obrigação de trabalhar para promover a melhoria social. Desta forma, uma empresa socialmente responsável passa a ser mais valorizada pelos seus usuários, podendo ser eles: governo, investidores, colaboradores e a própria sociedade civil.

### 2.5.2 Benefícios Ambientais

Juntamente com suas atividades econômicas, organizações que desenvolvem práticas de caráter socioambiental ou estabelecem uma política deste mesmo âmbito, apresentam-se como um diferencial no mercado. Atrelado ao avanço do segmento industrial nas questões ambientais está a variedade de benefícios provenientes dessa nova postura, sejam esses de aspectos ambiental, social, ou econômico.

As grandes indústrias, visando uma forma de proteção ao meio ambiente, associada aos vários benefícios decorrentes dessa condição, adotaram a ISO 14001 em seus processos, possibilitando a obtenção da Certificação Ambiental, integrando motivos como a lucratividade e gestão de impactos ambientais. (BAIOTO; COSTA; SCHIMIDT, 2011).

Adequando-se ambientalmente seus processos e produtos, indústrias podem beneficiar-se de tais formas na visão de Kraemer (2012): controlando o uso e fluxos de energia e de materiais; capacidade para identificar, estimar, alocar, administrar, assim como, reduzir custos, particularmente os tipos ambientais de custos; informando de forma mais extensa e detalhada a medida e o relatório de desempenho ambiental, melhorando a imagem da companhia com os stakeholders, tais como clientes, comunidades locais, empregados, governos e fornecedores.

### 2.5.3 Benefícios Econômicos

Economicamente, a contabilidade social e ambiental não precisa ser vista como “um custo a mais”, mas uma forma de demonstrar a responsabilidade social e melhorar sua imagem perante o mercado e posteriormente gerar lucros sustentáveis a médio e longo prazo. De acordo com Moreira (2009) além de benefícios sociais e ambientais, as vantagens para as organizações em utilizar a contabilidade ambiental com o propósito de demonstrar; ou seja, evidenciar o que está sendo realizado em benefício da natureza, além de torná-las mais respeitadas, conseqüentemente, atraindo mais investidores, proporcionando-lhes retornos econômicos maiores.

Se tratando dos benefícios financeiros nota-se que com a aplicação de uma metodologia com base na responsabilidade ambiental pode-se notar um retorno, ou melhor, uma diminuição nos custos diretos da entidade, que pode sim ser considerado um retorno financeiro. Essa afirmação pode ser consolidada por Kraemer (2012) quando cita benefícios com a identificação, estimação, alocação, administração e redução de custos, particularmente os tipos ambientais de custos; com o controle do uso e dos fluxos de energia e de materiais; com informações mais exatas e detalhadas para a medida e o relatório de desempenho ambiental, assim melhorando a imagem de companhia com os *stakeholders*, tais como clientes, comunidades locais, empregados, governo e fornecedores. Essa nova imagem mostrada aos citados anteriormente faz com que assim se obtenha novos consumidores e investidores.

Podem ser considerados benefícios econômicos ambientais a receita de serviços prestados pelas atividades de prevenção, recuperação e reciclagem quando resultam na redução de custos de multas, impostos sobre o meio ambiente cuja degradação não ocorreria mais; benefícios na receita de venda de produtos reciclados; benefício na entrada de ativo (investimento), onde seu uso reflete nos custos de degradação que acabam, ou seja, a economia de custos. Como retornos financeiros sociais, podemos citar as doenças de serem evitadas, adicionais de salários que serão diminuídos.

### **3. METODOLOGIA**

Em se tratando dos procedimentos metodológicos, a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso com abordagem qualitativa, pois apresenta um foco de interesse mais amplo que compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas objetivando descrever os componentes de um sistema.

Dentre as qualidades que uma pesquisa de caráter qualitativo, tem-se: a existência de um ambiente natural como fonte direta de dados e um pesquisador como instrumento fundamental, enfoque indutivo e descritivo, assim como um significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida como preocupação do próprio investigador (GODOY, 1995).

A presente pesquisa de cunho bibliográfico, encontra-se dividida em: introdução, referencial teórico, metodologia, análise e discussão dos resultados, considerações finais e referências. Tendo sido aplicado um questionário com perguntas abertas, dirigidas ao Coordenador Regional de uma indústria de bebidas da região.

### **4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Conforme dados obtidos, pode-se identificar que diante do conhecimento sobre a contabilidade socioambiental e se a mesma é aplicada na empresa em questão, o entrevistado reconheceu que nos últimos anos, a questão socioambiental vem alcançando maior representatividade dentro das companhias. Em parte, porque a problemática relativa à sustentabilidade do negócio pressiona as rotinas das empresas, demandando um padrão de

conduta por mecanismos que propiciem melhor transparência possível. Segundo Cosenza (2012), a contabilidade deve mesclar entre um posicionamento socioambiental de cunho sustentável e um aspecto operacional, mensurando devidamente os fatos patrimoniais. Diante do exposto pode-se perceber uma relação entre a resposta do entrevistado e a concepção de Cosenza.

Quanto ao entendimento do gestor sobre a responsabilidade ambiental, nota-se que em sua ótica, dentro do corporativismo, é um conjunto de atitudes empresariais voltadas para o desenvolvimento sustentável do planeta, ou seja, estas atitudes devem levar em conta o crescimento econômico ajustado à proteção do meio ambiente na atualidade e para as gerações futuras, garantindo assim a sustentabilidade. Para Raupp (2012), as instituições econômicas não mais limitam-se a visar o lucro, estas comportam-se como organismos com responsabilidade socioambiental, diante da necessidade em se adotar práticas que exijam um racionamento dos recursos existentes, sem haver desperdícios. Percebe-se que a empresa compartilha do mesmo objetivo citado pelo estudioso Raupp, visto que nos tempos contemporâneos as empresas passaram a não se preocupar apenas com o ganho econômico da entidade.

O desenvolvimento sustentável é um modelo que trata tanto dos avanços socioeconômicos, quanto do aproveitamento consciente dos recursos naturais, de modo a priorizar a inclusão social e a proteção ambiental (CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL, 2012). Dessa maneira a organização desenvolve políticas socioambientais condizentes com a ótica da Conferência das Nações Unidas (Rio+20), uma vez que a entidade trata e reutiliza a água dentro do processo produtivo; cria produtos que provoquem o mínimo possível de impacto ambiental; treina e informa os funcionários sobre a importância da sustentabilidade; dão preferência para a compra de matéria-prima de empresas que também seguem os princípios da responsabilidade ambiental; dão preferência, sempre que possível, para o uso de fontes de energia limpas e renováveis no processo produtivo e nunca adotam ações que possam provocar danos ao meio ambiente como, por exemplo, poluição de rios e desmatamento. Diante da implementação destas políticas, o gestor considera a responsabilidade socioambiental útil para atender as necessidades dos distintos grupos de interesses, com um comportamento eficiente e adequado na esfera econômica, social e ambiental da empresa. Por isso, um dos principais objetivos da responsabilidade social empresarial, é fornecer elementos de direção e gestão consistentes.

No que se refere aos benefícios provenientes da implementação da política social e ambiental da empresa, destacam-se: manutenção e ganho de licença de operação (para empresas que exploram recursos naturais); o reconhecimento da adoção de boas práticas ambientais determinando se a empresa ganha ou mantém sua licença de operação. A Abinan aponta que suas ações junto à comunidade transformaram-na em uma parceira de escolha para governos, cidades e mesmo para outras companhias de águas minerais. As grandes indústrias, pensando em uma forma de proteger o meio ambiente, atrelada aos vários benefícios que decorrem dessa condição, utilizaram a ISO 14001 em seus processos, permitindo a obtenção da Certificação Ambiental, integrando motivos em prol de lucro e gerenciamento de impactos ambientais. (BAIOTO; COSTA; SCHIMIDT, 2011). Compreende-se que os benefícios citados pelo autor condizem com o posicionamento do gestor, uma vez que diante da problemática ambiental torna-se necessário um cuidado quanto a exploração dos recursos naturais, para que desta forma a empresa possa ser detentora de licenças que possibilitem a sua exploração legal.

Buscando um novo padrão de desenvolvimento em um modelo que planeje a

construção de sociedades sustentáveis, a Agenda 21 tem entre seus princípios, ações como: mudança nos padrões de consumo; proteção e promoção das condições da saúde humana; (...) promoção do ensino, conscientização e treinamento; e integração entre o meio ambiente e o desenvolvimento. (SENADO FEDERAL, 2001). Seguindo alguns dos princípios da Agenda

21, a empresa adota medidas práticas no dia-a-dia que permitem a redução de até 26% do consumo nominal de energia elétrica, entre as medidas, estão: horário fixo para ligar e desligar o ar condicionado e energia elétrica; substituição de lâmpadas incandescentes por lâmpadas PL; conscientização de funcionários e colaboradores a respeito de boas práticas de uso dos microcomputadores; implantação de dispositivos de transformação de energia como capacitores, para correção de fator de potência, eliminando gastos de energia excedente. Outra medida que evitou o desperdício de recursos naturais foi a instalação de dispositivos reguladores de vazão em todos os ambientes hidráulicos dos imóveis. Com isso, a Indaiá atingiu uma economia de 20% de toda água consumida em seus imóveis. Tais medidas foram aplicadas na indústria de água mineral em Santa Rita, tendo como responsáveis os líderes e liderados, comungando a execução de todos os projetos. A empresa também investe em ações sociais incentivando o esporte, patrocinando a equipe cearense de nado sincronizado, o campeonato cearense de triatlão olímpico e o circuito das estações de corrida, entre outros. Já se tratando do meio cultural, a Indaiá apoiou o Muito Show Interativo, assim como o Festival de Jazz e Blues em Guaramiranga.

Em se tratando dos motivos que levaram a empresa a investir em ações socioambientais, bem como em qual momento se deu a tomada de tal decisão, identificou-se que o gestor viu como necessidade envolver a qualidade de vida e bem estar do público interno da empresa, mas também a redução de impactos negativos de sua atividade na comunidade e meio ambiente. Na maioria das vezes tais ações são acompanhadas pela adoção de uma mudança comportamental e de gestão que envolve maior transparência, ética e valores na relação com seus parceiros. Conforme mencionava Frederick (1978), a responsabilidade das empresas não se limita à maximização de lucro e, sob esta concepção, as entidades têm dever de trabalhar para promover a melhoria social. Desta forma, uma empresa socialmente responsável passa a ser mais valorizada pelos seus usuários, podendo ser eles: governo, investidores, colaboradores e a própria sociedade civil.

Para mensuração de ativos e passivos socioambientais da empresa, e o tratamento que se dá às contas de resultado, a empresa comporta-se de modo a agregar benefícios econômicos futuros aos ativos e passivos intangíveis, sobre os quais a entidade detém o controle e exclusividade na sua exploração. Diferente do que ocorre com ativos e passivos tangíveis, que são visivelmente identificados, e contabilmente separados. Em sua visão quanto ao tratamento dos custos, receitas e despesas, ocorre um planejamento orçamentário e de receita, que são desenvolvidos através das oportunidades dos cenários e fatores internos e externos. Para Poletto e Morozini (2008), o passivo ambiental manifesta-se através de problemas ocasionados ao meio ambiente, dando uma representatividade à obrigação e a responsabilidade social da entidade para os aspectos ambientais. Já os custos são configurados como os gastos alocados ao processo produtivo. No quesito elaboração e divulgação dos demonstrativos que expressam os aspectos socioambientais da organização funcionam por meio de indicadores de desempenho ambiental, tipos, categorias e classificação de tais e indicadores ambientais como sistema de informação contábil.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista os constantes problemas socioambientais que vêm ocorrendo, a sociedade, as entidades, entre outros, estão procurando adaptar-se a essa nova metodologia. As organizações, principalmente as indústrias, estão sendo cobradas para que revejam suas ações e aperfeiçoem suas atividades promovendo bem estar da sociedade e a proteção e recuperação do meio natural. A sua adoção tende a produzir impactos positivos para empresa já que por consequência sua imagem perante a sociedade torna-se mais presente e sólida, atraindo mais investidores, como também sua mudança na gestão, onde sua implementação tende a diminuir custos.

Desta forma, essa afirmação se une ao objetivo do trabalho que constitui em verificar se a empresa tem conhecimento da contabilidade socioambiental, como ela foi aplicada, quem são as partes interessadas e quais benefícios econômicos, sociais e econômicos obtidos com a mesma. Os resultados mostraram que a Indaiá Brasil Águas Minerais Ltda., diante da aplicação das políticas socioambientais, é uma empresa sustentável, ao mostrar ações como redução de custos diretos, ao evitar desperdícios de recursos naturais, ao investir em ações sociais como o esporte e eventos culturais, além de colocar em prática deveres na própria instituição como forma de demonstrar seus conhecimentos e focar a importância da preservação ambiental e social.

Por se tratar de um estudo de caso, tem-se como restrições o fato de a pesquisa ter sido realizada com apenas uma empresa do ramo de águas minerais. Sugere-se que seja realizado este estudo em outras entidades do mesmo ramo para obter uma análise mais completa e geral sobre os benefícios na implantação de políticas ambientais e sociais.

## REFERÊNCIAS

- BAIOTTO, Alexandre; COSTA, Augusto C. da; SCHMIDT, Alberto. Práticas Ambientais em uma Indústria de Fertilizantes. In: **Seminário Interinstitucional de Ensino, Pesquisa e Extensão**, 16., 2011, Cruz Alta. *Resumo...* Cruz Alta: UNICRUZ, 2011. p. 5.
- BORGER, F. Responsabilidade corporativa: a dimensão ética, social e ambiental na gestão das organizações. In: JUNIOR, V.A; DEMAJOROVIC, J. (Org.). **Modelos e Ferramentas de Gestão Ambiental: desafios e perspectivas para as organizações**. São Paulo: SENAC, 2006, p 15-43. Disponível em: <<http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/reaufsm/article/view/12308/pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2014.
- BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, **que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2015.
- COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso Futuro Comum**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1991.
- CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL, RIO+20. **Perguntas Frequentes**. Rio de Janeiro: Comitê Nacional de Organização Rio+20, 2012. Disponível em: <<http://www.rio20.gov.br/faq.html>>. Acesso em: 22 nov. 2014.
- COSENZA, José P. Breve Panorama da Contabilidade Socioambiental. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**. Rio de Janeiro, v.17, Ed. Especial, p. 101 – p. 104, out, 2012.
- FREDERICK, W. C. From CSR1 to CSR2: The maturing of business-and-society thought. **Working paper**, n. 279. Graduate School of Business, University of Pittsburgh, 1978.

- FURTADO, Fabrina P. **Ambientalismo de Espetáculo: Economia Verde e Mercado de Carbono no Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: PACS, 2012.
- GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, mai/jun 1995.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Indicadores de Desenvolvimento Sustentável, Brasil 2012**. Rio de Janeiro: IBGE, 2012. n. 9. Disponível em: <[ftp://geofp.ibge.gov.br/documentos/recursos\\_naturais/indicadores\\_desenvolvimento\\_sustentavel/2012/ids2012.pdf](ftp://geofp.ibge.gov.br/documentos/recursos_naturais/indicadores_desenvolvimento_sustentavel/2012/ids2012.pdf)>. Acesso em: 22 nov. 2014.
- KRAEMER, Maria E. P. Contabilidade Ambiental: Relatório para um Futuro Sustentável, Responsável e Transparente. **Revista Eletrônica Manauara de Administração e Ciências Contábeis**, v. 1, n. 2, p; 70-92, 2012.
- LOST, Robertta; KROM, Valdevino. **Contabilidade Ambiental: Desenvolvimento Sustentável e Responsabilidade Socioambiental**. São José dos Campos, 2010.
- MOREIRA, A. B. de O. **Contabilidade ambiental: evidenciação das questões ambientais em relatórios contábeis pelas empresas florestais de capital aberto**. 2009. 90 f. Dissertação (Pós-Graduação em Ciência Florestal) – Universidade Federal de Viçosa, Minas Gerais, 2009.
- POLETO, João B.; MOROZINI, João F. A Contabilidade Ambiental e a Evidenciação dos Gastos na Empresa. **Revista Eletrônica Lato Sensu**, UNICENTRO, Ed. 5, p.8, 2008.
- RAUPP, Elena H. Desenvolvimento sustentável: a contabilidade num contexto deresponsabilidade social de cidadania e de meio ambiente. **Revista de Contabilidade Conselho Regional de São Paulo**, ano 6, n. 20 p. 46-60, jun. de 2002.
- ROBBINS, S.; COULTER, M. **Administração**. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1998.
- ROSSI, Mariana F.; RIOS, Ricardo P. A importância da Contabilidade Ambiental na Evidenciação de Investimento Sustentáveis. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, FAC São Roque, v. 5, n. 1, 2014.
- SÁ, A. Lopes de. **História geral e das doutrinas de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.
- SENADO FEDERAL. Rio-92 lançou as bases para nova relação com o planeta. **Em discussão: Revista de Audiências Públicas do Senado Federal**. Brasília: Secretaria Especial de Editoração e Publicações, ano 3, nº 11, p. 12 – p. 17, junho, 2012. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/NOTICIAS/JORNAL/EMDISCUSSAO/upload/201202%20-%20maio/pdf/em%20discuss%C3%A3o!\\_maio\\_2012\\_internet.pdf](http://www.senado.gov.br/NOTICIAS/JORNAL/EMDISCUSSAO/upload/201202%20-%20maio/pdf/em%20discuss%C3%A3o!_maio_2012_internet.pdf)>. Acesso em: 20 jan. 2015.
- SILVA, Diego R. da. et al. Contabilidade e Responsabilidade Socioambiental. In: Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG, 7., 2013, Caxias do Sul. **Anais eletrônicos...FSG**, 2013.
- Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/viewFile/326-333/773>>. Acesso em: 25 nov. 2014.
- TACHIZAWA, Takeshy. **Gestão ambiental e responsabilidade social corporativa: estratégias de negócios focadas na realidade brasileira**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- \_\_\_\_\_. Sustentabilidade e responsabilidade social: proposta de modelo de diagnóstico socioambiental baseada em pesquisa empírica. **Revista Produção Online**, v.9, n.4, p.795-821, dez. de 2009. Disponível em: <<http://www.producaoonline.org.br/index.php/rpo/article/view/281>>. Acesso em: 27 nov. 2014.

**PERSPECTIVAS DO ENSINO/APRENDIZAGEM DA CONTABILIDADE  
AMBIENTAL: UM ESTUDO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO  
ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE**

Francisco Igo Leite Soares  
Kennedy Paiva da Silva

**RESUMO**

Frente as crescentes pressões pela maximização de resultados e a busca incessante pela sustentabilidade, as questões ambientais ganham evidência, e novos nichos de mercado começam a ser formatados. Diante disso, a Contabilidade Ambiental vem sendo considerada uma ferramenta de gestão, capaz de fornecer elementos que subsidiem decisões que abarcam o contexto socioambiental. Assim sendo, o presente estudo visa investigar qual a percepção dos discentes sobre o ensino/aprendizagem da contabilidade ambiental em algumas instituições de ensino superior do estado do Rio Grande do Norte. O estudo se enquadra como uma pesquisa do tipo exploratório-descritiva, cuja coleta se deu mediante a adoção de um questionário contendo, cinco questões, onde foi utilizado a escala de Likert para obtenção a fundamentação de dos resultados. A partir dos resultados evidenciados, percebeu-se que os alunos dos Cursos de Ciências Contábeis da UERN, MARTER CHRISTI e UFERSA, não se sentem preparados para atuar neste campo, ao modo que, o estudo relata que a disciplina não tem sido trabalhada com excelência por parte do professor.

**Palavras-Chave:** Ensino/aprendizagem. Meio Ambiente. Contabilidade Ambiental.

## 1. INTRODUÇÃO

Ribeiro e Morelli (2009), afirmam que a busca pelo crescimento econômico sem que houvesse um planejamento sustentável, fez com que as questões ambientais viessem à tona somente nas últimas décadas do século XX. Em decorrência disso, a procura por soluções que busquem diminuir os impactos ambientais ocasionados pelo homem vem se multiplicando dia a dia.

De acordo com Figueiredo e Farias Filho (2009), especialmente nos últimos 20 anos, a partir do Relatório de Brundtland, publicado em 1987 pelas Nações Unidas, vários movimentos pressionaram as empresas, a adotarem uma postura diferenciada em relação aos aspectos ambientais, tornando-se, dessa forma, mais vulneráveis às exigências dos diversos públicos que de algum modo manifestam interesses na organização.

Seguindo essa tendência, surge a contabilidade ambiental que segundo Carvalho (2008. p. 111) “pode ser definida como o destaque dado pela ciência aos registros e evidenciações da entidade referentes aos fatos relacionados com o meio ambiente”.

Nesse contexto, o ensino/aprendizagem da contabilidade, vem sendo constantemente modificada, em decorrência, de fatores externos que propiciam e forçam tal mudança. Acerca disso, Iudícibus (1998), infere que [...] o estudo da contabilidade passa por transformações acentuadas com o objetivo de torná-la mais eficiente e de corresponder cada vez mais às expectativas dos usuários.

Assim, a importância dada à contabilidade ambiental, como nicho da contabilidade, é devida ao fato de que a economia vem ultrapassando os pilares de crescimento com agressão ambiental. Como informa Longaray e Porton(2007. p. 35):

A importância da contabilidade ambiental se origina do fato de que a economia tem ultrapassado continuamente os limites de sustentação do ecossistema. Uma contabilidade ambiental bem estruturada é uma poderosa ferramenta de auxílio na percepção das conseqüências ambientais do desenvolvimento e um indicativo excelente para a reorientação de políticas macroeconômicas.

No ambiente onde se encontra diversos problemas ambientais, considera-se que a temática em torno da sustentabilidade e gestão ambiental deve se tratar como fator de extrema importância na atualidade.

Contudo, essa pesquisa tem como propósito responder ao seguinte problema: Qual é a percepção dos discentes sobre o processo de ensino/aprendizagem da contabilidade ambiental em instituições de Ensino Superior (IES) do Rio Grande do Norte?

Logo, para atingir o objetivo do presente estudo, são discutidos elementos subjetivos qualitativos relacionados à contabilidade ambiental, bem como, se o ensino/aprendizagem refletem as demandas mercadológicas.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE AMBIENTAL

A partir da década de 60, a população mundial começou a ficar mais atenta sobre as questões ambientais, de modo que a humanidade passou a sentir a necessidade de cuidar mais do meio ambiente e criar de certo modo uma sociedade mais sustentável.

Segundo Costa (2014. p. 26)

sabe-se que mesmo com todas as discussões relacionadas à sustentabilidade existentes atualmente, o modelo de desenvolvimento que é visto na sociedade é, por muitas

vezes, desigual e extremamente degradante dos recursos naturais como água, ar, solo, entre outros, sendo possível verificar a degradação do meio ambiente e das condições de vida das pessoas, e deixando transparecer uma crise ambiental.

Com base nisso, pode-se verificar que o crescimento de uma sociedade capitalista como a nossa, está ligada diretamente aos impactos ambientais decorrentes de suas atividades exploratórias.

Uma forma de minimizar esses fatores é o desenvolvimento sustentável aplicado pelas empresas para uma diminuição na degradação ambiental decorrente de suas atividades.

Segundo Carvalho (2008. p. 31), o desenvolvimento sustentável por parte das empresas está associado principalmente na diminuição do consumo de recursos.

O desenvolvimento sustentável está associado, no caso das empresas, à prevenção e reciclagem. A prevenção, no sentido de investimentos feitos pela empresa, visa eliminar, reduzir ou minimizar os efeitos negativos da atividade sobre o meio ambiente; e a reciclagem diz respeito ao aumento do ciclo de vida dos produtos.

Assim, pode-se perceber a importância da diminuição dos malefícios causados pelas empresas ao meio ambiente, alocado a este fator, se tem a contabilidade ambiental que pode ser considerada como uma ferramenta importante para verificar e controlar tais agravos ambientais.

Mesmo as empresas não serem obrigadas a publicar seus balanços sociais perante lei, muitas costumam fazer tal demonstração conseguindo assim verificar o andamento das suas políticas socioambientais, as empresas mesmo sem a obrigação jurídica de publicar seus balanços sociais, tendem com o passar do tempo a terem uma mudança nesta visão, segundo Carvalho (2008. p. 113) “a decisão de registrar os fatos contábeis relacionados ao meio ambiente não tem sido tomada unicamente pela entidade. Forças externas a esta tem levado a identificar, mensurar, registrar e evidenciar essas relações”. Essa mudança das entidades em relação à publicação dos fatos ambientais, esta em mudança devido principalmente as questões ambientais em evidencia.

Os métodos para demonstrar os fatores ambientais podem ser os mesmos da contabilidade convencional, não sendo exclusiva apenas ao Balanço Social, conforme Carvalho (2008. p. 115)

A contabilidade já definiu os instrumentos necessários e suficientes para demonstração dos fatos que se relacionam com a empresa, e, no que diz respeito aos fatos ambientais não seria diferentes. Os demonstrativos contábeis como: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), Demonstração do valor adicionado (DVA), Balanço Social (BS), além dos relatórios internos da empresa e das notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, todos são instrumentos que devem viabilizar as informações dos fatos ambientais, tendo em vista que estes não são estranhos ao funcionamento da entidade; logo, assim, como os demais, esses devem, também, ser evidenciados, através dos instrumentos normais de que já dispõe a Contabilidade.

Assim pode-se verificar que a contabilidade ambiental engloba várias esferas e não apenas o balanço social que é considerado por muitos a única ferramenta por ela adotada, a contabilidade ambiental utiliza de vários outros relatórios exclusivos a questões ambientais como o (Estudo prévio de Impacto Ambiental – EIA) e o (Relatório de Impacto Ambiental – RIMA) que são relatórios que tratam das informações referentes aos impactos ambientais

ocasionados pelas entidades, sendo o RIMA um complemento as informações do EIA.

Tendo o EIA, a função de auxiliar ações de precauções, servindo também para verificar e identificar os futuros impactos causados pelas atividades que a empresa iniciará. Já o RIMA, utilizará e complementar as informações do EIA, sendo utilizadas ferramentas adicionais como gráficos e imagens para transmitir ao receptor informações claras e objetivas.

## 2.2 O ENSINO/APRENDIZAGEM DA CONTABILIDADE

A utilização de técnicas multissensoriais por parte dos professores para a codificação das informações para poder se repassar de forma mais eficiente e clara aos alunos o conteúdo a ser trabalhado. Em relação à aprendizagem, Bordenave e Pereira (2012, p. 27) relatam que:

Poderíamos imaginar outro tipo de modelo em que a estimulação venha de fora, isto é, em que estímulos ambientais provoquem no organismo uma série de respostas. Somente aquela resposta recompensada ou reforçada pelo prêmio a bom resultado é mantida e repetida.

Com base nestas informações, pode-se verificar que tanto no ensino como na aprendizagem a sua excelência é efetivada através de fatores decorrentes não apenas das informações transmitidas entre professor e aluno, mas sim, em um contexto mais amplo devido a fatores que envolvem tanto o discente como o docente, ou seja, fatores ambientais ocasionam a excelência desta troca de informações, e a parti daí, se poderá haver uma aprendizagem com maior excelência.

Nesse contexto torna-se notória a importância das Instituições de Ensino Superior (IES) que são responsáveis por esse processo de ensino e aprendizagem, formando profissionais com amplo conhecimento.

A respeito do assunto, Lousada e Martins (2005, p. 74), aponta que:

As rápidas mudanças ocorridas na sociedade, como, por exemplo, a globalização da economia, os avanços tecnológicos, o crescimento da oferta de cursos superiores e as novas exigências do mercado de trabalho em relação à apresentação dos profissionais, exigem que as IES desenvolvam nos profissionais que formam, além de capacidades técnicas uma visão multidisciplinar, ultrapassando a complexidade do conhecimento científico.

Percebeu-se, que o professor universitário tem que demonstrar capacidade para transmitir tais informações de forma multidisciplinar. Pois, a didática pode ser considerada como a arte de ensinar, como afirma Berger (2008):

Concebem a Didática como a “arte de ensinar”, como uma disciplina que fornece “receitas” sobre como ensinar e agir em sala de aula ou como utilizar técnicas para dinamizar o ensino, resolver problemas de disciplina, de desinteresse do aluno no cotidiano escolar.

Aprende-se, portanto, que o conhecimento pedagógico necessário para o professor é composto, basicamente, por fatores pré estabelecidos que o ajudam a montar as formas de como efetuar de forma eficiente a transmissão das informações na maioria das vezes de forma clara e objetiva aos seus alunos.

Sobre o ensino na área contábil, Nossa et al.(2006) relata que:

Afirma que o ensino de graduação nas áreas das Ciências Contábeis tem sido compartilhado pelos chamados profissionais de mercado, ou seja, aqueles que já

atuam em empresas ou órgãos governamentais. Estes profissionais de notória experiência têm a incumbência de transmitir o conhecimento adquirido através da prática, associado à teoria específica.

Com base nisto, percebe-se também que o professor ao lecionar na área da Ciência Contábil além dessa transmissão do conhecimento adquirido através da prática, ele deverá estar atualizado nas diretrizes e normas da disciplina que o mesmo leciona, pois há uma necessidade de ter conhecimento sobre a teoria específica para poder haver um maior embasamento junto à prática.

Sobre a preparação pedagógica atribuída ao professor Araújo e Junior (2008, p. 41) relatam que:

Eles entendem que a preparação pedagógica do professor, assim como atividades extra-classe são fatores motivadores e que o processo ensino-aprendizagem deve estar voltado à participação através de um modelo de educação problematizadora, contextualizada nos eventos do dia-a-dia e proporcionem relação entre teoria e prática.

Observa-se, portanto que o curso de Ciências Contábeis deve preparar o profissional para os mais variados campos de atuação conforme relata Brussolo et al (2002, p. 9):

Complementa tal colocação, ao afirmar que o objetivo de uma instituição de ensino superior em Ciências Contábeis deve ser o de formar profissionais melhor qualificados para exercer a profissão contábil, preparando cidadão críticos e construtivos que contribuam para o desenvolvimento de uma sociedade mais digna e justa.

Com isso, fica evidente a importância das IES, decorrente ao fato de que as mesmas, têm a responsabilidade de formar cidadãos críticos que contribuam para com a nossa sociedade.

### 2.3 GESTÃO AMBIENTAL

A gestão ambiental, tem seu papel fundamental na atualidade, pois, através dos conhecimentos e métodos utilizados por esse modelo de gestão, os recursos ambientais sendo gerenciados de forma um pouco mais consciente, se pode adiar ou até mesmo evitar tal colapso, a diminuição de gases de efeito estufa, como também o reaproveitamento de materiais, ocasionam uma sobrecarga aos recursos do nosso planeta, assim, tanto as empresas devem tentar reduzir seu consumo de matérias-primas, como também, esta mudança pode iniciar-se dentro de casa. Conforme relata, Conceição (2011, p. 26):

Com a gestão ambiental ganhando importância, as empresas constataram que demonstrar qualidade ambiental é um item considerado importante por seus clientes sendo hoje as pessoas mais informadas e motivadas para o assunto. Como estudado no histórico ambiental as empresas passaram a se ter uma preocupação com a questão ambiental, a partir de problemas ocasionados ao meio ambiente a sociedade passou a cobrar mais competência e ética das organizações para minimizar danos à natureza, que conseqüentemente afetava a coletividade.

Com isso, observa-se que mesmo de forma pequena e de baixa escala, toda a sociedade pode gerenciar seu consumo, para tentar-se diminuir aos poucos a utilização de recursos naturais, que a cada dia, se tornam menos abundantes.

Tendo assim, a contabilidade ambiental como ferramenta para colher informações

sobre essas questões ambientais, por outro lado, se tem a gestão ambiental como instrumento para aplicação de tais informações levantadas pela contabilidade ambiental, ao modo que, a gestão irar aplicá-las e gerenciá-las. Pois, com o passar dos anos as empresas começaram a implementar fatores ecológicos. (PERSON, 2011)

Com base na importância da contabilidade ambiental juntamente com a Gestão Ambiental, pode-se citar a importância da ISO 14000, que tem como objetivo geral fornecer assistência para as organizações na implantação ou gerenciamento de um Sistema de Gestão Ambiental (SGA). (BRAGA et al, 2013)

Diante disto, uma organização só obtém a certificação da ISO 14000 quando a mesma passa por auditoria externa pelos entes credenciados pelo governo como o Instituto de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (INMETRO) e pelo Sistema Brasileiro de Certificação (SBC) para verificação dos cumprimentos exigidos. (BRAGA, et al 2013)

Assim, a visão de utilização de Sistema de Gestão Ambiental, abrange a visão ecológica e de sustentabilidade que a entidade venha implementando. Já para obtenção e manutenção da norma ISO 14001, que é onde se define as diretrizes para o uso da especificação de um sistema de Gestão Ambiental, ainda é necessária a submissão de auditoria externa perante a entidade. (BRAGA et al, 2013)

### 3. METODOLOGIA

A presente pesquisa tem com objetivo de estudo os alunos do Curso de Ciências Contábeis de algumas das principais Instituições de Ensino do Estado do Rio Grande do Norte. Foram pesquisados os alunos dos cursos de ciências contábeis da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN (ESTADUAL), da Mater Christi (INTITUIÇÃO PRIVADA) e da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFRS (FEDERAL), da qual, apenas alunos que tiveram ou estão tendo contato com a disciplina responderam o questionário.

A pesquisa será do tipo descritiva e exploratória, pois segundo Raupp e Beuren (2008):

A pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população. A natureza da mesma é quantitativa, já que tem a finalidade de demonstrar características que são adquiridas com um meio de estudo quantitativo. É uma pesquisa de campo, pois consiste em uma investigação empírica realizado no local onde ocorrem os fenômenos. (MORESI, 2003)

Os dados primários foram livros, artigos e revistas e os secundários foram coletados através da aplicação de um questionário com 5 perguntas aos discentes das três Instituições de ensino superior – IES, dos 569 alunos matriculados nas IES pesquisadas, foram selecionados 71 alunos de Ciências Contábeis da UERN (Campus de Patu) nas turmas do oitavo e décimo períodos, 50 alunos na UFRS (Campus Mossoró) nas turmas do oitavo e nono período e por fim 36 alunos na Faculdade Mater Christi (Campus Mossoró) nas turmas do sétimo e oitavo períodos.

Foi utilizado no questionário a escala de Likert com graus que variavam de 1 a 5, sendo classificado com grau 1 os itens que estavam em completo desacordo com o entrevistado e grau 5 para os itens que os entrevistados concordavam completamente.

Segundo Vieira e Dalmoro (2008, p.3) “Na escala de Likert, os respondentes precisavam marcar somente os pontos fixos estipulados na linha, em um sistema de cinco categorias de resposta (pontos) que vão de “aprovo totalmente” a “desaprovo totalmente”.

A partir da escala de Likert foi considerado como escala 1 e 2 as opções em que os entrevistados discordavam plenamente/parcialmente, já as opções 3 e 4 era onde a população da amostragem demonstravam nem concordar nem discordar e concordar parcialmente, já a opção 5 era onde o entrevistado informava que concordavam plenamente, sendo assim essas opções era elencadas pelos entrevistados e colocados nos itens do questionário.

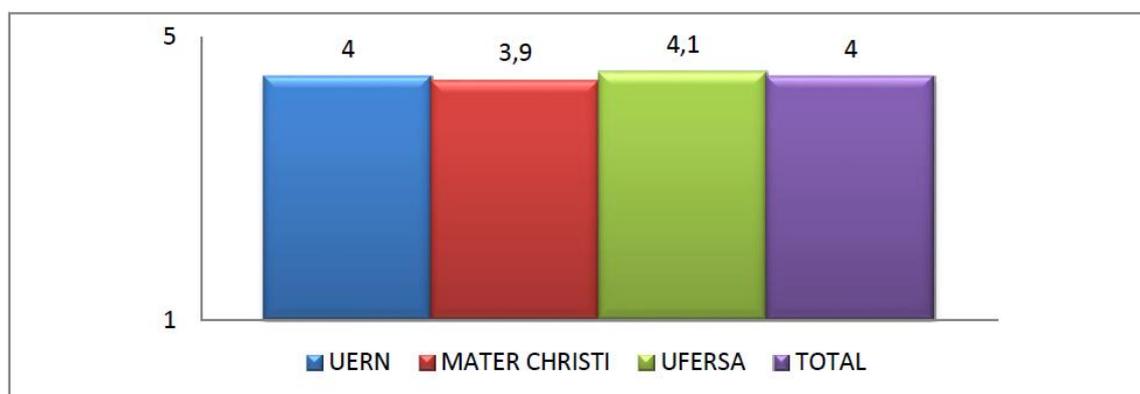
#### 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

A pesquisa foi realizada com 88 alunos de três instituições de ensino superior do estado do Rio grande do Norte- RN. As perguntas serão analisadas individualmente e ao final será apresentado um estudo sobre a percepção sobre a aprendizagem da contabilidade ambiental em instituições de ensino superior do RN

Para a coleta dos dados foram elaboradas 5 perguntas que visassem verificar informações e a visão dos alunos entrevistados.

Questão 1: A contabilidade ambiental apresenta relevância para a formação profissional dos discentes?

Gráfico 1: Relevância da Contabilidade Ambiental para a formação profissional



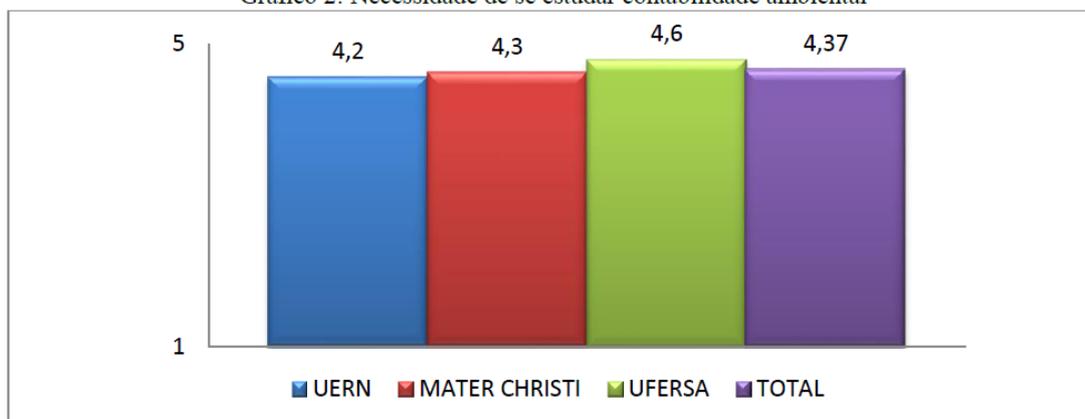
FONTE: Dados da Pesquisa (2015)

Através dos dados coletados observou-se que a percepção dos alunos da UERN obteve um índice médio de 4 (quatro), tendo um valor mais baixo de 3,9 (três virgula nove) os da Mater Christi e um índice maior os da Ufersa com exatos 4,1 (quatro virgula um), e uma média geral das três IES de 4 (quatro), que equivale na escala concordar parcialmente. Portanto observa- ser que os alunos consideram a disciplina importante para a sua formação, essa visão está de acordo com a afirmação de Longaray e Porton (2007, p. 35):

A importância da contabilidade ambiental se origina do fato de que a economia tem ultrapassado continuamente os limites de sustentação do ecossistema. Uma contabilidade ambiental bem estruturada é uma poderosa ferramenta de auxílio na percepção das conseqüências ambientais do desenvolvimento e um indicativo excelente para a reorientação de políticas macroeconômicas.

Questão 2: Existe a necessidade de se estudar a disciplina em questão?

Gráfico 2: Necessidade de se estudar contabilidade ambiental



FONTE: Dados da Pesquisa (2015)

Os alunos da UERN apresentaram o índice de menor valor em relação aos das demais instituições, com apenas 4,2 (quatro vírgula dois), mas mesmo assim considerado um índice alto, se levar em consideração que a escala total de Likert vai até 5 (cinco).

Tendo os alunos da Mater Christi elencado uma média de 4,3 (quatro vírgula três) e o valor mais alto sendo dado pelos alunos da Ufersa, tendo uma média de 4,6 (quatro vírgula seis), já em relação as médias gerais das três instituições, o valor obtido é 4,37 (quatro vírgula trinta e sete), que considerando o valor total, pode-se obter o resultado 4 (quatro) na média geral, sendo o mesmo equivalente a concordar parcialmente.

Deste modo, equivale dizer que os alunos das três instituições concordam parcialmente que há necessidade em se estudar Contabilidade Ambiental. Assim, como informa Longaray e Porton (2007, p. 35):

A importância da contabilidade ambiental se origina do fato de que a economia tem ultrapassado continuamente os limites de sustentação do ecossistema. Uma contabilidade ambiental bem estruturada é uma poderosa ferramenta de auxílio na percepção das consequências ambientais do desenvolvimento e um indicativo excelente para a reorientação de políticas macroeconômicas.

Diante do exposto, observa-se a importância de se estudar a disciplina contabilidade ambiental, como forma de se desenvolver formas de reorientação de políticas macroeconômicas. Portanto, os alunos da Ufersa tem esta visão um pouco mais evidenciada do que os das demais instituições.

Questão 3: A didática aplicada pelo professor é adequada para uma formação com qualidade?

Gráfico 3: A didática aplicada pelo professor forma alunado com qualidade



FONTE: Dados da Pesquisa (2015)

Com isso, ao se tratar sobre a didática, ao levarmos em consideração o seguinte questionamento levantado aos alunos “A didática aplicada pelo professor é adequada para uma formação com qualidade?” obteve-se 3,6 (três vírgula seis) referente aos alunos da UERN, é mais adequada em relação aos das demais instituições, onde elencam o índice 4 (quatro) de média, sendo o maior em relação aos das demais instituições.

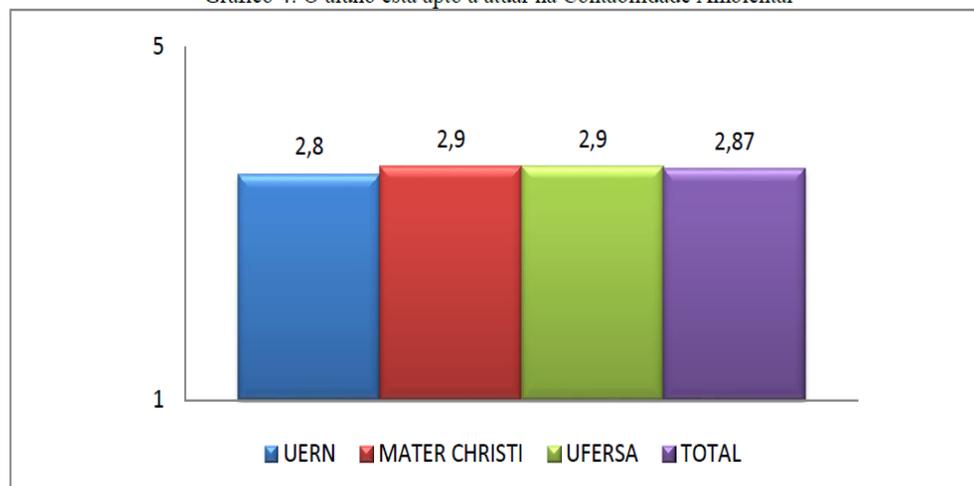
Já ao se ter uma média geral das três IES, se obteve uma média de 3,6 (três vírgula seis), arredondando para cima, se obtém a média 4 (quatro) que de acordo com a escala, equivale a concordar parcialmente com a questão abordada. Berger (2008) afirma que:

Concebem a Didática como a “arte de ensinar”, como uma disciplina que fornece “receitas” sobre como ensinar e agir em sala de aula ou como utilizar técnicas para dinamizar o ensino, resolver problemas de disciplina, de desinteresse do aluno no cotidiano escolar.

Assim, a didática aplicada pelo professor é considera fator importante devido ao fato de que serve para otimizar o aprendizado da temática trabalhada.

Questão 4: O alunado, ao concluir a disciplina, estará apto para atuar neste ramo da contabilidade?

Gráfico 4: O aluno esta apto a atuar na Contabilidade Ambiental



FONTE: Dados da Pesquisa (2015)

Observou-se uma média em relação as questões anteriores os alunos que foram pesquisados da UERN foram os que mais discordam com a problemática, onde foi mostrado um índice médio de apenas 2,8 (dois vírgula oito), não muito diferente dos alunos da Mater Christi e Ufersa que ambos demonstraram apenas 2,9 (dois vírgula nove) respectivamente, já o valor médio das três instituições é de 2,87 (dois vírgula oitenta e sete), obtendo-se com o arredondamento no valor médio total o número 3 (três) que segundo a escala de Likert equivale a não concordar em discordar com a temática proposta.

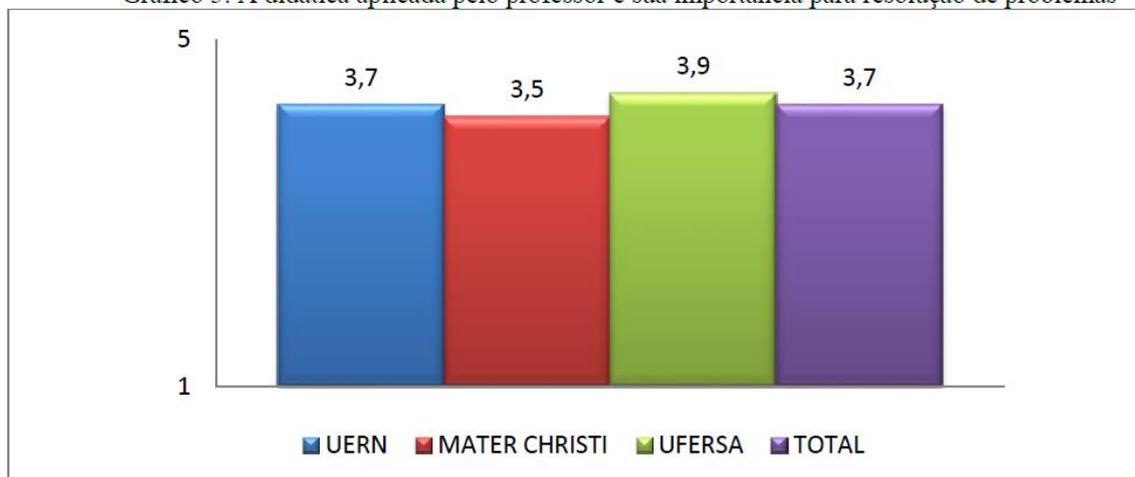
Essa visão vai de encontro a afirmação de Brussoloet al (2002, p. 9):

Complementa tal colocação, ao afirmar que o objetivo de uma instituição de ensino superior em Ciências Contábeis deve ser o de formar profissionais melhor qualificados para exercer a profissão contábil, preparando cidadão críticos e construtivos que contribuam para o desenvolvimento de uma sociedade mais digna e justa.

Entretanto, observou-se que os alunos das três instituições pesquisadas tem a percepção de que os profissionais que saem das instituições não estão preparados para atuar na área de contabilidade ambiental.

Questão 5: A didática aplicada pelo professor é fundamental para a resolução de problemas do cotidiano escolar?

Gráfico 5: A didática aplicada pelo professor e sua importância para resolução de problemas



FONTE: Dados da Pesquisa (2015)

Os alunos da UERN obtiveram médias 3,7 (três vírgula sete), caindo o índice dos alunos da Mater Christi que foram 3,5, já os da UFERSA foram os que mais acreditam que a didática aplicada pelo professor é de fundamental importância para a resolução de problemas escolares, onde os mesmos mostraram uma média de 3,9 (três vírgula nove), já a média geral dos alunos das três IES é de 3,7 (três vírgula sete), considerando este valor médio total, e com base nos critérios de arredondamento, se obtém o valor médio total de 4 (quatro) que sendo considerado a escala de Likert, equivale a concordar parcialmente com a questão proposta.

Sobre a preparação pedagógica atribuída ao professor Araújo e Junior (2008, p. 41) relatam que:

Entendem que a preparação pedagógica do professor, assim como atividades extra-classe são fatores motivadores e que o processo ensino-aprendizagem deve estar voltado à participação através de um modelo de educação problematizadora, contextualizada nos eventos do dia-a-dia e proporcionem relação entre teoria e prática.

Observou-se que os alunos das três instituições consideraram de forma mediana a importância da didática para a formação de resoluções de problemas escolares.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A pesquisa em questão teve como objetivo investigar a percepção sobre o ensino/aprendizagem da Contabilidade Ambiental em algumas instituições de ensino superior do Rio Grande do Norte. A partir da pesquisa foi possível observar nas três IES, que mesmos concordam parcialmente que há relevância para a formação de um profissional mais completo o estudo e aprofundamento da contabilidade ambiental.

Indagados sobre a didática utilizada no desenvolvimento da disciplina, os alunos revelaram que a didática aplicada pelos professor está sendo adequada para uma formação de qualidade e que contempla aos anseios do mercado. Porém, ao serem perguntados se os mesmos se sentiam preparados para atuarem neste ramo após

a conclusão da disciplina, as respostas demonstram certa neutralidade.

Os alunos da UERN, MATER CHRISTI e Ufersa explanaram que não se sentem preparados para atuar na Contabilidade Ambiental, mas admitem a sua importância para as empresas, como também concordam que é uma área importante e interessante de se atuar. Observando o sentimento de despreparo do alunado diante da disciplina, pode-se concluir que o problema pode ser devido à forma, pelo qual, a disciplina está sendo trabalhada em sala de aula.

Considerando tais elementos e as limitações do estudo, sugere-se que sejam desenvolvidos trabalhos voltados a percepção dos docentes e discentes dos cursos de graduação, sobre o ensino/aprendizagem da contabilidade ambiental. Tais estudos poderiam ser expandidos para outras instituições, no sentido, de verificar quais as práticas desenvolvidas pelos docentes, para a compreensão de conceitos e adoção dessa ferramenta como um gerenciador no atendimento dos interesses institucionais e do mercado.

## REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Aneide Oliveira. JUNIOR, Valdério Freire de Moraes. **Avaliação da aprendizagem: uma experiência do uso do Portfólio em uma disciplina do curso de ciências contábeis.** Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 4. n. 1, p. 36 – 50, jan./jun. 2012.
- BRAGA, Célia (Org.) QUEIROZ, Adriana Pinheiro de. SILVA, Amara Lemos da. MONTENEGRO, Carlos Henrique Castro. PINHO, Débora Rodrigues. SOUSA, Felipe Cantal de. MACHADO, Filipe Bastos. HOLANDA, Maria Joelma Mendonça de. SANTOS, Tatiana Márcia de Sabóia. **Contabilidade Ambiental: Ferramentas para a Gestão da Sustentabilidade.** São Paulo: Atlas, 2013.
- BRUSSOLO, Fábio. **As diretrizes curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis x o mercado de trabalho através das ofertas de emprego para a área contábil na Grande São Paulo: uma análise crítica.** 2002. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Centro Universitário Álvares Penteado.
- BERGER, M.A. **Aneide Oliveira Araujo. Valdério Freire de Moraes Júnior.** Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 4. n. 1, p. 36 – 50, jan./jun. 2012. Feito em 2008
- BRASIL, Disponível em :[http://www.bsibrasil.com.br/certificacao/sistemas\\_gestao/normas/iso14001/](http://www.bsibrasil.com.br/certificacao/sistemas_gestao/normas/iso14001/). Acessado em 21 de Junho de 2014, às 15:30.
- BORDENAVE, Juan Diaz. PEREIRA, Adair Martins. Estratégias de ensino. 32. ed. – Petrópolis, RJ : Vozes, 2012.
- COSTA, José Marcioneda. **Aprendizagem organizacional em sustentabilidade ambiental: um estudo com as empresas associadas à Redepetro-RN.** / Jose Marcione da Costa – Mossoró, RN, 2014.
- CONCEIÇÃO, Aldeano da. TORRES, Ronaldo Pereira. SOUSA, Samio Pereira de. NETO, José Lopes Soares. **A importância do sistema de gestão ambiental (SGA) - estudo de caso na empresa grande Rio Honda em Palmas – Tocantins, Palmas-TO,** 2011. Disponível em:  
< [http://www.catolica-to.edu.br/portal/portal/downloads/docs\\_gestaoambiental/projetos2011-](http://www.catolica-to.edu.br/portal/portal/downloads/docs_gestaoambiental/projetos2011-)

1/4-

periodo/A\_IMPORTANCIA\_DO\_SISTEMA\_DE\_GESTAO\_AMBIENTAL\_%28SGA%29.pdf>. Acesso em: 30 de Out. 2014.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. **Contabilidade Ambiental**./Gardênia Maria Braga de carvalho./ 2 edição (ano 2008), 4ª reimpr. / Curitiba: Juruá, 2012. 218p

DALMORO; Kelmara Mendes Vieira, DALMORO. Marlon. **Dilemas na Construção de**

**Escalas Tipo Likert: o Número de Itens e a Disposição**

**Influenciam nos Resultados?**.2008

IUDÍCIUS, Sérgio de. **Contabilidade Introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LONGARAY, Andrade. Porton, Rosimere Alves de. **Perspectivas para a Contabilidade**

**Ambiental**. Ano 2007.

LOUSADA, Ana Cristina Zenha; MARTINS, Gilberto de Andrade, Egressos como Fonte de

Informação à Gestão de Cursos de Ciências Contábeis. **Revista Contabilidade e Finanças**, n.

37, p. 73-84, 2005.

NOSSA, Valcemiro *et al.*. O ensino de métodos quantitativos nos cursos de ciências contábeis. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E**

**CONTABILIDADE**, 6., São Paulo, 2006.

PEARSON E. B. **Gestão Ambiental**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

RIBEIRO, Daniel Verás; MORELLI, Márcio Raymundo. **Resíduos Sólidos:**

**Problemas ou Oportunidades?** Rio de Janeiro: Interciência, 2009.

## **EDUCAÇÃO CONTINUADA: Uma percepção dos contadores da cidade de Mossoró-RN**

Samid Saullo Alves de Azevedo Mota  
Artur Santos de Aquino  
Hugo Azevedo Rangel de Moraes

### **RESUMO**

O presente trabalho científico retrata a educação continuada dos profissionais da contabilidade, que passou a ser cobrada a partir do ano de 2003, quando foi regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, estando sempre presente no exercício da profissão contábil sendo um dos grandes avanços nesta área. Daí surge à análise sobre a percepção dos profissionais da contabilidade acerca da educação continuada. Utilizamos como procedimento metodológico a forma descritiva onde busca descrever as características de uma determinada população ou de uma área analisada estabelecendo relação entre eles, e como método científico o qualitativo. Tem-se como objetivo descrever a educação continuada na área da contabilidade através de um questionário aplicado aos profissionais da cidade de Mossoró. No Município de Mossoró, segundo o Conselho Regional de Contabilidade temos aproximadamente 490 profissionais cadastrados, sendo esta amostragem realizada com 50 destes contadores. Com base nos dados coletados, cerca de 72% dos profissionais entrevistados são a favor de se ter uma educação continuada. Em outro questionamento podemos perceber que grande parte dos entrevistados estão na busca sempre de novos conhecimentos. Ao final, conclui-se que de fato a educação continuada está presente na vida profissional dos contadores, onde este busca sempre manter-se atualizados para não parar no tempo e conseqüentemente não ficar para trás.

**Palavras-chave:** Educação Continuada. Profissionais Contábeis. Desenvolvimento Profissional.

## 1. INTRODUÇÃO

A educação continuada passou a ser cobrada a partir de 2003 quando foi regulamentada, estando sempre presente no exercício da profissão contábil. Segundo Christov (1998), Educação Continuada é um programa composto por diferentes ações como cursos, congressos, orientações técnicas, estudos individuais.

Este trabalho científico se mostra relevante, pois a educação profissional continuada, sendo um programa do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) visa atualizar e aprimorar os conhecimentos de contadores que atuam no mercado de trabalho acerca das mudanças que ocorrem no exercício de sua profissão. Por isso a relevância de estudar e debater sobre este assunto.

Segundo Dias (2005), atualmente cursar quatro a cinco anos do ensino superior e passar pelo exame do Conselho Regional de Contabilidade, não é garantia de sucesso para o profissional contábil. As organizações não mais necessitam tão-somente daquele profissional técnico que registra atos e fatos administrativos, que antes eram exigências do mercado, o contador deverá estar atualizado e ter uma visão ampla do que acontece ao torno das organizações e os impactos que são causados.

Diante desse contexto, a pesquisa procura resolver o seguinte problema: Qual a percepção dos profissionais da contabilidade da cidade de Mossoró-RN acerca da educação continuada?

Analisar a percepção dos profissionais da contabilidade da cidade de Mossoró-RN acerca da educação continuada é o objetivo geral deste estudo. Os objetivos específicos são: Conceituar educação continuada nas áreas de atuação da Ciências Contábeis; identificar a reciclagem dos profissionais contábeis da cidade de Mossoró e a verificar a quantidade de horas anuais que os contadores participam de eventos de classe.

## 2. EMBASAMENTO TEORICO

### 2.1 A PROFISSÃO CONTÁBIL

O profissional contábil atualmente precisa estar em constante aprendizado, haja vista, que a contabilidade e a era da informação estão em constante mudança, tendo assim um propósito de acompanhar os avanços tecnológicos, auxiliando os desenvolvimentos das empresas, registrando os atos e fatos, e passando informações fidedignas e de rápido acontecimento dentro da organização através de relatórios e demonstrações contábeis.

Segundo Lopes (2008), o acelerado desenvolvimento econômico e tecnológico vem fazendo com que o profissional contábil adquira novas expectativas em relação à sua profissão, criando um perfil inovador, deixando de realizar apenas os serviços técnicos que lhe são atribuídos e passando a ser um gerador de informações.

O contador passou a gerar o máximo de informações úteis para a tomada de decisão das organizações, contribuindo com o crescimento considerável das empresas, tornando sua participação no mundo corporativa cada vez mais essencial. Os contadores passaram a auxiliar os gestores ou acionistas da melhor forma possível nas administrações de suas organizações.

O contador, portanto, deixou de ser apenas um informante para transformar-se em um orientador, um autêntico médico da empresa e das instituições, orientando e opinando sobre os destinos dos empreendimentos. (SÁ, 2005 p. 30)

Contudo, ratifica-se que a profissão contábil está em constante mudança, fazendo

com que atribuam constante conhecimento a sua carreira profissional, buscando uma educação continuada, percebendo as mudanças de maneira rápida e mostrando como se tornou um serviço indispensável para as organizações.

## 2.2 EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

A formação continuada tem sido objeto de discussão e reflexão em diferentes áreas do conhecimento, conseqüentemente das transformações que as profissões vêm passando no país.

A Educação Profissional Continuada é um programa criado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que visa atualizar e aprimorar os conhecimentos dos contadores que atuam no mercado de trabalho. Contudo, é notória a relevância para os profissionais ligados a contabilidade que a educação continuada é um diferencial que potencializa e valoriza o profissional para melhor execução e aplicação dos conhecimentos específicos.

Segundo Nascimento (2003) A educação é o elemento-chave na construção de uma sociedade fundamentada na informação, no conhecimento e no aprendizado, ou seja, essa é uma estratégia que estimula cada indivíduo a colaborar com os outros em ações comuns na busca do bem geral, facilitando os mesmos a alcançar seu potencial.

Como toda profissão, a contabilidade passa por mudanças drásticas, procurando se adequar os padrões internacionais, e a busca pelo conhecimento é constate. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) passou a exigir a partir da NBC P 04/2003 a Educação Profissional Continuada, que tem como objetivo a atividade programada, formal e reconhecida que o Contador, na função de Auditor Independente ou Perito Contábil, com registro em Conselho Regional de Contabilidade e com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e os demais Contadores que compõem o seu quadro funcional técnico deverão cumprir, com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício profissional.

Os principais problemas identificados no ensino da contabilidade apontam inicialmente para a necessidade de uma discussão aprofundada sobre o papel do contador na sociedade, levando-se em conta as imensas responsabilidades imputadas aos mesmos no atual Código Civil, assim como na Legislação fiscal e tributária. (ALVIM. 2014 pag. 07)

Portanto, resta aos profissionais de contabilidade procura se atualizar com as mudanças que estão ocorrendo nos últimos anos com a profissão para não ficarem ultrapassados. Neste contexto, Franco (1991) acrescenta que somente mediante a instituição da educação profissional continuada, obtém-se a melhoria da profissão contábil, que depende da plena capacitação técnica e cultural de seus membros, ou seja, essa busca pode ser encontrada em palestra, congressos, cursos especializados e eventos contábeis em geral espalhados no Brasil.

Os profissionais contábeis tem que conhecer requisitos gerais de educação em tecnologia de informática, dominar os conceitos de informática para sistemas empresariais, ser capaz de implantar controles internos em sistemas empresariais desenvolvidos sobre uma plataforma de computadores, desenvolver comportamentos e práticas para eficiência dos sistemas empresarias. (HUERTAS. 1999)

O profissional contábil irá precisar ter multidisciplinaridade para sobreviver no mercado de trabalho, necessitando de um processo de autoconhecimento permanente para os mesmos. Essa nova fase dos contadores proporcionará uma procura de forma acelerada por

programas de Educação continuada, para atender as organizações.

A busca por aprimoramento da Educação dos profissionais em contabilidade pelo Programa do Conselho Federal de Contabilidade que considerou ultrapassado fez-se necessário alterar a NBC P 04/2003, com o advento da nova Resolução 1.377/2011 que aprova a Nova NBC PA 12/2011.

Esta Norma tem por objetivo regulamentar o Programa de Educação Profissional Continuada que os contadores que exercem a atividade de auditoria independente, referidos no item 3, devem cumprir e as ações que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) promove para facilitar, controlar e fiscalizar o seu cumprimento. (BRASIL, 2011)

Diante disso, a Norma Brasileira de Contabilidade PA 12/2011 visa aprimorar e atualizar os profissionais com as mudanças que a contabilidade vem sofrendo nos últimos tempos. O projeto traz uma integração de uma pontuação, que são conseguidas através de uma tabela designada pelo CFC, através de eventos e as atividades que visam manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos e profissionais indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento às normas que regem o exercício da atividade de auditoria e perícia contábil, aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade de cada distrito dos respectivos profissionais.

Portanto, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) visando uma fiscalização dos profissionais de contabilidade, constitui a Comissão de Educação Profissional Continuada (CEPC – CFC) com a finalidade de coordenar e analisar o projeto de forma mais eficiente.

### 2.3 AS MUDANÇAS DA CONTABILIDADE

Nos últimos anos, a contabilidade brasileira com intuito de harmonizar suas demonstrações contábeis, vem sofrendo mudança drástica para se aprimorar as normas exigidas pelo mundo globalizado. Essas alterações estão sendo feitas com o advento da Lei 11.638/07 e a Lei 11.941/09, ocorrendo assim, certas mudanças e os profissionais da área contábil devem-se atualizar constantemente para adequarem aos novos procedimentos da contabilidade.

Segundo Braga, Almeida (2008) A Lei visa adequar disposições da Lei das Sociedades por Ações, principalmente aquelas que tratam da matéria contábil, à nova realidade da economia brasileira, ou seja, com a abertura da economia brasileira para as empresas multinacionais se instalarem no Brasil, precisou-se fazer uma mudança da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) que era muito antiga, não se adequando aos padrões exigidos pelo mundo globalizado, e o atual momento vivido pelo Brasil.

Portanto, com a nova Lei, as empresas precisam está preparada para os impactos dessa implantação, acarretando numa revisão profunda nos processos e nos sistemas de gestão aplicados pelas organizações brasileiras, para atender as obrigações e evitar risco, visando aprimorar suas demonstrações contábeis aos outros países, gerando uma uniformidade das demonstrações contábeis entre as empresas situadas no território brasileiro e no exterior.

### 3. METODOLOGIA

O trabalho desenvolvido possui como tema a Educação Continuada: Uma percepção dos contadores da cidade de Mossoró/RN. O objeto do estudo hora produzido é os contadores que exerce a função na cidade de Mossoró – RN. O trabalho científico está sendo desenvolvido no período de Abril de 2014 à Dezembro de 2014, sendo este o tempo suficiente para atingir os objetivos propostos e mostrar a realidade e os resultados da pesquisa. A área a

ser pesquisada está delimitada ao município de Mossoró, Estado do Rio Grande do Norte.

Esta pesquisa configura-se como descritiva, onde busca descrever as características de uma determinada população ou de um fenômeno analisado, estabelecendo relação entre eles. O estudo será fundamentado na pesquisa bibliográfica e no levantamento de dados. A pesquisa bibliográfica parte de uma produção científica já existente sobre o tema estudado, já o levantamento de dados busca interrogar diretamente um grupo significativo de pessoas, ao qual a pesquisa pretende analisar e descrever.

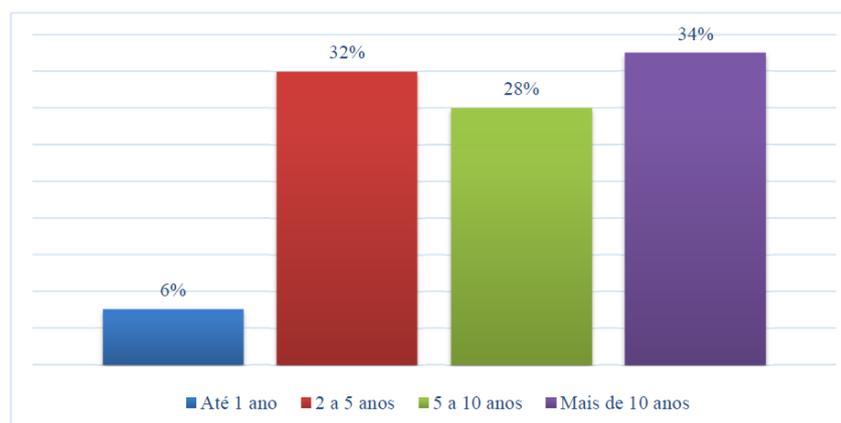
Os procedimentos realizados serão feitos por meio de fontes primárias e secundárias. Os dados primários serão coletados por meio de um questionário com perguntas fechadas aplicado aos contadores da cidade de Mossoró- RN. Já os dados secundários fundamentam-se no estudo bibliográfico de artigos, revistas, livros, pesquisas eletrônicas, dentre outros meios.

Atualmente, existem em Mossoró 490 contadores registrados no CRC-RN, onde será aplicado um questionário a 50 contadores do município de Mossoró para se chegar a uma conclusão referente à população estudada. A análise dos dados será obtida por meio do questionário aplicado aos contadores do município de Mossoró. Como também por meio de estudos de doutrinas, artigos, revistas, dentre outros.

#### 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

O questionário foi composto de 06 questões fechadas, respondidas por 50 profissionais contábeis. Através da pesquisa identificamos a opinião dos entrevistados quanto à relevância da Educação continuada para os contadores da cidade de Mossoró-RN.

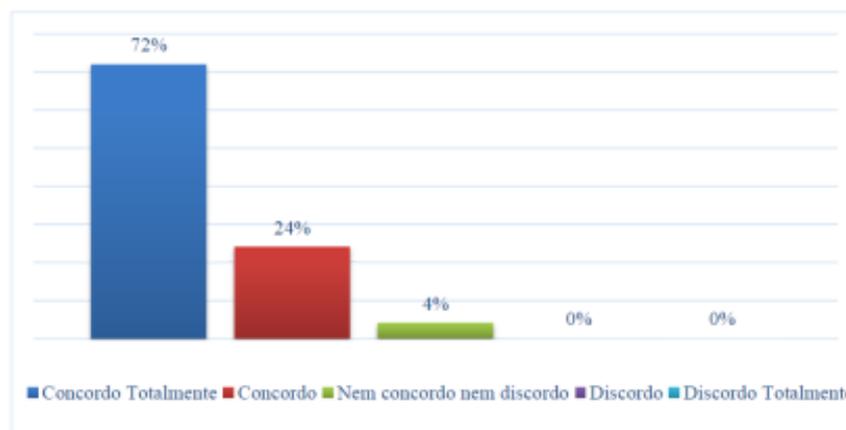
Dentre os questionamentos feitos, na primeira pergunta, interrogamos os contadores sobre o tempo de atuação na profissão, na área da contabilidade. Cerca de 34% dos entrevistados afirmaram que está atuando na área a mais de dez anos, 28% deles está na área de cinco a dez anos, 32% está na área de dois a cinco anos e 06% está atuando na área em até um ano, como se pode observar no gráfico abaixo:



Fonte: Autoria Própria

O segundo questionamento, buscou a opinião dos contadores a respeito da educação continuada, se os mesmos são ou não a favor dela. Onde se podem perceber pela maioria dos entrevistados, que 72% dos contadores, concordam totalmente com a educação continuada, 24% contadores só concordam 04% nem concorda e nem discorda, não tendo nenhum deles que não concorda com a educação continuada. De acordo com Nascimento (2003) a educação é o elemento-chave na construção de uma sociedade fundamentada na informação, no

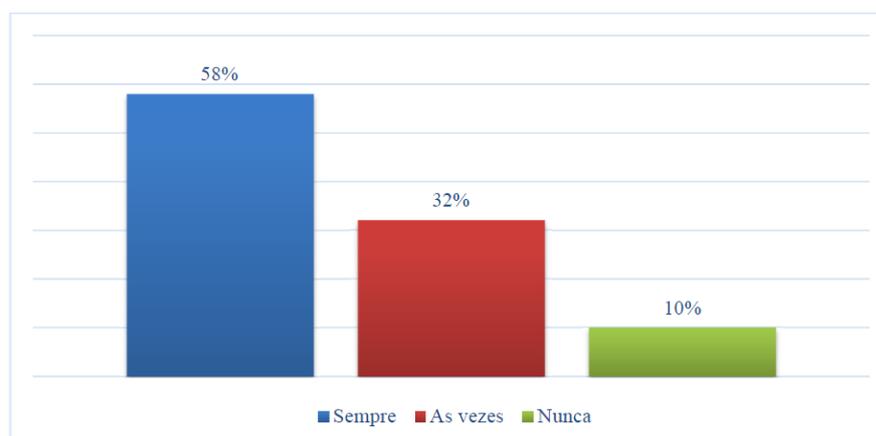
conhecimento e no aprendizado. Veja o gráfico à baixo que comprova o que foi relatado:



Fonte: Autoria Própria

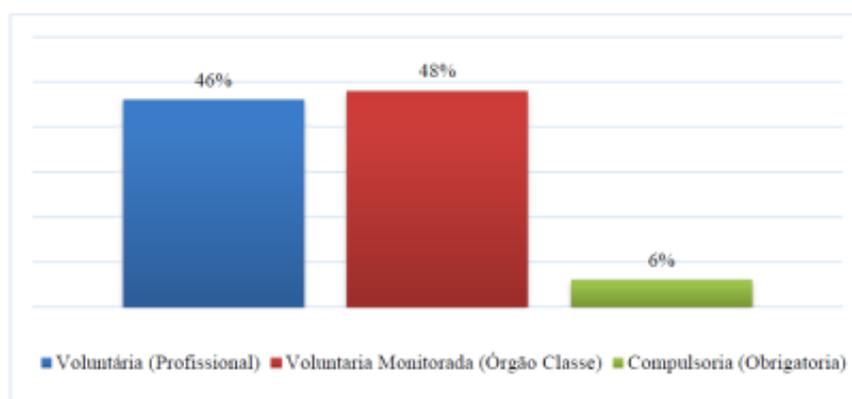
Na terceira pergunta, questionamos sobre a participação dos contadores da cidade de Mossoró em programas de educação continuada. De acordo com o gráfico abaixo, percebe-se que 58% profissionais estão sempre buscando novos conhecimentos sobre a contabilidade, 32% deles às vezes se interessam por algo da área e 10% nunca buscou novos conhecimentos além daqueles obtidos na graduação, sendo estes prejudicados e deixados para traz haja vista as mudanças significativas que a contabilidade vem sofrendo, principalmente com a Lei 11.638/07 e 11.941/09

Com isso percebemos que a participação dos profissionais a contabilidade em programas de aprendizado se tornaram mais trivial. Segundo Bezerra (2012) o fisco tende a se tornar mais rápido na identificação de fraudes tributárias, obrigando as empresas a se adaptarem a esta nova realidade, ou seja, obrigando aos contadores em investir conhecimentos técnicos para dar uma melhor consultoria. Veja os dados informados no gráfico abaixo:



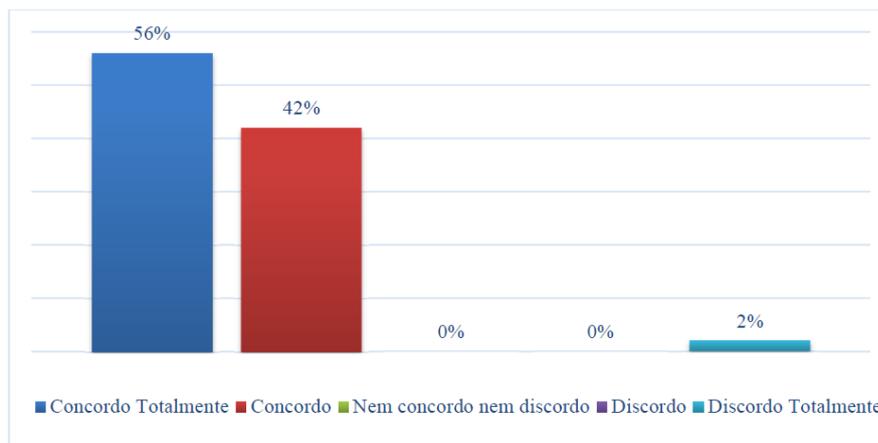
Fonte: Autoria Própria

Na quarta pergunta foi questionado aos entrevistados como a Educação continuada devia ser feita pelos os profissionais da contabilidade. Como resposta a esta questionamento 48% entrevistados afirma que a educação continuada deve ser feita de forma voluntária (monitorada) por cada um, outros 46% diz que é de forma voluntária mais focando o lado profissional e 06% deles diz que a educação continuada deve ser obrigatória. Veja no gráfico abaixo:



Fonte: Autoria Própria

A quinta pergunta, foi questionado aos contadores a relevância da Educação Continuada para o desenvolvimento da profissão contábil, aonde se percebeu pelo gráfico abaixo que 56% dos entrevistados concordam totalmente com a relevância da educação continuada, que através da aquisição de novos conhecimentos, pode-se dar, por exemplo, uma melhor consultoria, ou seja, valorizando cada vez a profissão contábil. Outros 42% apenas concorda e 02% deles discorda totalmente. Franco (1991) acrescenta que somente mediante a instituição da educação profissional continuada, obtém-se a melhoria da profissão contábil, que depende da plena capacitação técnica e cultural de seus membros.



Fonte: Autoria Própria

Na sexta e última pergunta, foi perguntado aos entrevistados, qual o meio mais utilizado como forma de eles se manterem atualizados. 50% entrevistados responderam que é por meio de sites na internet, outros 20% assistindo palestras e 30% deles por meio da realização de cursos. Percebe-se pelo gráfico abaixo, que com a globalização a internet virou o meio fácil e rápido de se adquirir novos conhecimentos sobre assuntos de contabilidade, mais muitos profissionais utiliza-se ainda dos meios de aulas presenciais como forma de se atualizar sobre determinado assunto.



Fonte: Autoria Própria

## 5. CONCLUSÃO

O surgimento da contabilidade e sua evolução junto às necessidades da sociedade e a exigência de um mercado de trabalho cada vez mais competitivo, entre os profissionais da área contábil, são obrigados a acompanhar tal evolução, para que não sejam deixados para trás e atropelados por tantos conhecimentos que surge a cada dia, havendo a necessidade de se ter uma educação continuada, onde de acordo com a pesquisa desenvolvida percebemos que à grande maioria dos entrevistados concordam e acompanham esta evolução.

Ao desenvolver este trabalho científico, foram encontradas no decorrer da caminhada

muitas barreiras, como por exemplo, o pouco tempo alegado pelos profissionais da contabilidade para responder os questionamentos, a má vontade de alguns deles em responder as perguntas, dificultando com isso a coleta de dados.

O objetivo geral desta pesquisa é analisar a percepção que os profissionais da contabilidade da cidade de Mossoró-RN possuem acerca da educação continuada. Com os resultados obtidos podemos perceber que à grande maioria dos entrevistados concordam totalmente com a educação continuada. Cerca de 72% dos contadores investem e apoiam a educação continuada tendo uma boa percepção sobre a mesma. Como objetivos específicos conceituamos a educação continuada dentro da área contábil e ao analisar os dados colhidos, 56% dos entrevistados afirma ser de grande relevância a educação continuada, estando com isso por dentro do seu conceito. Podemos observar que outro objetivo específico foi alcançado, pois foi identificada a reciclagem dos profissionais contábeis da cidade de Mossoró, onde 38% dos profissionais apoiam a iniciativa do Conselho Regional de Contabilidade em oferecer novas oportunidades, como cursos, estudos a estes profissionais. De maneira geral os resultados foram alcançados e de certa forma bastante positivos. A participação dos profissionais da contabilidade em programas, eventos e na busca de novos conhecimentos que os deixem atualizados está ocorrendo de forma grandiosa. Onde no mercado competitivo em que vivemos faz com que o mais jovem profissional contábil até os mais experientes na área contábil esteja sempre alvejando novos conhecimentos e buscando no dia a dia de sua profissão ser um profissional bem capacitado para satisfazer o seu cliente e sair na frente no mercado de trabalho, estando, portanto incluindo e apoiando a educação continuada. O favorecimento dessa busca pelo conhecimento se dar cada vez mais ao mundo moderno, despertando assim, a atenção desses profissionais contábeis, obrigando-lhes a buscar um diferencial, para não perderem espaço no mercado de trabalho, aonde precisa de pessoas cada vez mais qualificadas para atenderem as grandes organizações.

O Conselho Regional de Contabilidade - CRC tem um papel fundamental para o desenvolvimento desses profissionais contábeis. São através de programas de atualização criados pelo órgão da classe, que muitos contadores adquirem novos conhecimentos, que são feitos tanto a nível regional quanto a nível municipal, fazendo uma espécie de fiscalização, principalmente ajudando no desenvolvimento da profissão contábil.

Atualmente, existe uma única norma de regulamentação da Educação Continuada que abrange os Auditores Independente, sendo previsto para o ano de 2016 a criação da NBC PG XX, que irá abranger todos os profissionais contábeis. Com a criação da NBC PG XX novos horizontes serão abertos e quem sabe o desejo de fiscalização anual que muitos contadores afirmaram serem necessários na entrevista possa ser cumprido. Percebemos que a problemática deste trabalho obteve resultados positivos.

Portanto, diante do mercado de Mossoró, os contadores aprovam que a educação continuada deva ser desenvolvida, sendo de grande importância para o desenvolvimento do trabalho e a satisfação dos clientes que os profissionais da contabilidade estejam a cada dia mais atualizados, estando sempre buscando novos conhecimentos para agregar aos já adquiridos.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso de contabilidade introdutória em IFRS e CPC: atende à programação do 1º ano dos cursos de ciências contábeis, administração de empresas e economia**. São Paulo: Atlas, 2014.
- BRASIL, Resolução 1.377/2011 do Conselho Federal de Contabilidade. *Aprova a nova*

- redação da NBC PA 12 – Educação Profissional Continuada.* Disponível em <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001377](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001377)> acessado em 16 de junho de 2014 às 20h12.
- CONTABILIDADE, Portal. **EXIGÊNCIAS FISCAIS SOBRECARRÉGAM CONTABILISTAS.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/exigencias.htm>> Acessado em 17 de junho de 2014 às 20h:56.
- FRANCO, Hilário. **Cursos de Pós-Graduação, Educação Profissional Continuada e Valorização da Profissão Contábil.** Revista Brasileira de Contabilidade. São Paulo, XXVI no 103, 1997.
- GOMES, José Simeone. **O ensino de Contabilidade no Brasil: Oportunidades e Desafios.** Mensário Brasileiro de Contabilidade. Rio de Janeiro, p. 7, Jan/Fev. 2014.
- HUERTAS, Yvonne. **Curriculos para un profesional de clase mundial.** Revista InterAmérica. Miami, v.2, n. 7, oct. – dic. 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- LOPES, André Charone Tavares. **O passado, presente e futuro da profissão contábil no Brasil.** 2008. Disponível em: <http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=detalhesArtigosPublicados.jsp&cod2=1605>. Acesso em 07 de outubro de 2014.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica.** 10. Ed. – São Paulo: Atlas, 2009.
- NASCIMENTO, Raimundo Benedito do. **“Tecnologia da Informação na Educação: Relato de uma investigação”.** In ANDRIOLA, Wagner Bandeira & MC DONALD, Brendan Coleman (Org.) Avaliação: Fiat Lux em Educação. Fortaleza: UFC, 2003.
- NIYAMA, Jorge Katsumi ET AL. **Exame de suficiência em contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2001.
- NOSSA, Valcemiro. **Formação do Corpo Docente dos Cursos de Graduação em Contabilidade no Brasil: Uma Análise Crítica.** Caderno de Estudos da FIPECAFI, São Paulo: USP n. 21, mai.-ago., 1999.
- OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Responsabilidade Civil e Penal do Profissional de Contabilidade.** 1 ed. São Paulo: IOB, Thomson, 2005.
- ROSA, José Antônio; FUTIDA, Honorio Tadayoso. **Administração da Empresa Contábil.** São Paulo: IOB, Thomson, 2005.
- SÁ, Antonio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2001.

## **A PERCEPÇÃO DOS DISCENTES DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UFERSA QUANTO À ADOÇÃO DE NOVAS FERRAMENTAS DE ENSINO-APRENDIZAGEM**

Lorena de Oliveira Pinheiro  
Gerliane Maia Costa  
Jéssica de Lima Costa  
Thaiseany de Freitas Rêgo

### **RESUMO**

O presente estudo objetiva avaliar qual a percepção dos discentes do Curso de graduação em Ciências Contábeis da UFERSA, quanto a adoção do “Account – Contabilidade didática” no processo de ensino-aprendizagem. Para tanto, elaborou-se um instrumento de coleta, contemplando quesitos inerentes ao perfil sócio demográfico dos respondentes e as dimensões da SERVQUAL, que resultou em 46 casos válidos para a análise. Os dados apontam que a maioria dos participantes dos treinamentos é do gênero feminino (58,7%), jovem (82,6%) e com habilidades intermediárias (67,4%), com o uso de ferramentas tecnológicas. Destaca-se que as instalações físicas oferecidas pela IES são adequadas para o treinamento do sistema (60,9%), bem como que o mesmo é moderno (63%) e de fácil operacionalização (60,9%). No que diz respeito aos monitores, os discentes afirmam que os mesmos estão preparados para executar as tarefas (76,1%) e dispostos a ajudar (93,5%).

**Palavras-chave:** Educação em contabilidade. Metodologia de ensino. Ferramentas de ensino-aprendizagem.

## 1. Introdução

A Contabilidade é considerada uma ciência social aplicada em razão de alguns fatores (STARKE JR; FREITAG; CROZATTI, 2006). Dentre os principais elementos que auxiliam nessa compreensão, destacam-se o patrimônio das entidades e suas variações como objeto de estudo. A Contabilidade como uma ciência social, acaba por ser influenciada pelas mudanças ocorridas no ambiente, o que estimula a inclusão de práticas de ensino mais arrojadas e adaptáveis a essas necessidades. O uso da tecnologia tem sido um marco para acompanhar tais demandas, no sentido de alinhá-las a atividade prática

Atualmente, algumas tecnologias estão sendo desenvolvidas no sentido de permitir uma maior aproximação entre o campo de atuação profissional e o processo de ensino-aprendizagem na área Contábil. Nessa perspectiva, as empresas de softwares criaram sistemas acadêmicos, que buscam aproximar os discentes, em nível de graduação, as práticas vivenciadas em um escritório de contabilidade. O “Account – Contabilidade didática” é um software de apoio, que se propõe a alinhar o processo de ensino-aprendizagem ao campo de atuação profissional, mediante a simulação de rotinas de escritório.

Com a inclusão do software no Curso de graduação em Ciências Contábeis da Ufersa, a preocupação passou a residir em analisar a percepção dos discentes quanto a inclusão dessa ferramenta no processo de ensino-aprendizagem. Para tanto, fez-se uso do modelo de percepção da escala SERVQUAL. Logo, o presente estudo se propõe a responder ao seguinte problema de pesquisa: **“Qual a percepção dos discentes do Curso de graduação em Ciências Contábeis da Ufersa, quanto a adoção do ‘Account – Contabilidade didática’ no processo de ensino-aprendizagem?”**

Perez *et al.* (2012), aponta que a adoção de novas tecnologias no processo de ensino-aprendizagem é um recurso que permite complementar o ensino presencial, o tornando mais dinâmico, interativo e colaborativo. Nessa perspectiva, o estudo se desenvolve com base nas discussões de Parasuraman, Berry e Zeithaml (1991). Moraes (2006) aponta que a adoção de ferramentas tecnológicas exige posturas mais ativas por parte do corpo docente e discente, de modo a efetivar o desenvolvimento de habilidades e competências alinhadas ao campo de atuação profissional.

## 2. Ensino da Contabilidade

Hendriksen e Van Breda (2009) apontam que há inúmeras discussões sobre quem efetivamente seria o inventor da Contabilidade. Na Itália, há vestígios sobre o seu surgimento desde os séculos XIII e XIV, momento em que houve disseminação do sistema de escrituração por partidas dobradas, com o apoio do Frei Lucca Pacioli.

Laffin (2005), comenta que desde a divulgação do método das partidas dobradas, em 1494, o mesmo não sofreu modificações significativas. Porém, destaca-se que os processos por meio dos quais o método é aplicado, foram aperfeiçoados com os avanços tecnológicos e o uso de ferramentas sofisticadas. Nessa perspectiva, os atuais sistemas de Contabilidade têm tornado as atividades, próprias da área, mais rápidas e dinâmicas, bem como impulsionado a implementação de estratégias de ensino-aprendizagem mais arrojadas.

Ao longo do tempo, a Contabilidade vem passando por transformações no processo de escrituração dos eventos ocorridos, o que demanda mudanças nas metodologias de ensino. Dentre elas, destaca-se a evolução dos sistemas de registro, que inicialmente eram de cunho manual, passando por uma etapa de maquinização e mecanização, até a adoção de ferramentas eletrônicas. As escolas italiana e norte-americana, e as políticas de informatização dos serviços contábeis, também tem influenciado o processo de ensino e estimulado o uso dessas

ferramentas para a escrituração (OLIVEIRA, 2001).

Com a revolução informacional, as universidades passaram a se preocupar com a implantação de formas alternativas de ensino-aprendizagem. Hendriksen e Van Breda (2012), destacam a evolução Contábil atrelada a efetiva aplicação da tecnologia como metodologia de aprendizagem. No Brasil, Peleias (2006) aponta que o ensino da Contabilidade (Quadro 1) iniciou-se no século XIX, com as aulas de comércio e a chegada da Família Real Portuguesa. Isso motivado pelas mudanças econômicas, políticas e sociais ocorridas na época e a preocupação do Poder Público com as relações de negócio.

**Quadro 1:** Evolução do ensino da Contabilidade no Brasil

PERÍODO	FATO MARCANTE
1850 – 1899	Criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro; reorganização do ensino comercial; estabelecimento de dois cursos, um preparatório e outro profissional.
1900 – 1949	Extinção do Instituto Comercial do Rio de Janeiro; concessão de diplomas de nível de formação geral e superior; regulamentação dos cursos profissionalizantes; reorganização dos cursos em nível propedêutico, técnico e superior; criação do primeiro curso de graduação em Ciências Contábeis no Brasil por meio do Decreto-lei n.º 7.988/1945.
1950 – 1999	Emissão da Resolução CFE n.º 3/1992 fixando os conteúdos mínimos e a duração dos cursos, sendo estabelecido 2.700 horas para os cursos de graduação em Ciências Contábeis.
2000 – 2014	Estabelecimento de 3.000 horas para os cursos de graduação em Ciências Contábeis; emissão da Resolução CNS/CES n.º 10/2004 tratando sobre as diretrizes do curso, perfil do discente e organização curricular.

Fonte: Adaptado de Peleias (2006) e Rêgo (2009).

Destaca-se que o ensino da Contabilidade vem se transformando ao longo dos anos, com o intuito de acompanhar as mudanças do ambiente. Na primeira fase, o ensino era essencialmente técnico e voltava-se as técnicas de comércio. Em um segundo momento, observou-se algumas mudanças na forma de ensino e a formação de um curso de nível superior, tudo isso de modo a adequar o processo de ensino-aprendizagem da Contabilidade as demandas da sociedade e aos aspectos político-econômicos.

## 2.1 Metodologias e ferramentas de ensino-aprendizagem

Na educação, quando se trata das estratégias de ensino, o primeiro passo volta-se a definição do público que se pretende atingir. Cornachione Jr (2004), chama a atenção para a diversidade de estratégias de ensino aplicadas a Contabilidade. Nessa perspectiva, Marion Garcia e Cordeiro (1999) e Peleias (2006), destacam diversas estratégias de ensino, utilizadas pelos docentes que atuam nos cursos de graduação em Ciências Contábeis (Quadro 2).

**Quadro 2:** Estratégias de ensino

ESTRATÉGIA	DO QUE TRATA	CUIDADOS
Aulas expositivas	Docente transmite o assunto de modo a explicar o conteúdo.	Ficar atento à maneira como fala, ao tom de voz e vocabulário empregado.
Aulas orientadas	Orientação quanto a apresentação de um conhecimento específico.	O material deve ser claro e apresentar informações importantes.
Aulas práticas	Apresentação de situações práticas, vivenciadas no campo de atuação.	Dispor de um ambiente adequado ao conteúdo a ser repassado.
Ciclo de palestras	Estratégias que permitem ir além do mundo acadêmico, com a apresentação das experiências dos palestrantes.	O palestrante deve expor claramente suas ideias, respondendo e estimulando os discentes.
Discussão com a classe	Possibilidade dos discentes formularem princípios sobre o conteúdo ministrado.	Ter um posicionamento coerente com o que rege as normativas legais.

Dissertação ou resumo	Busca captar a interpretação do discente sobre um assunto que foi ou será ministrado.	Os discentes devem ser avisados com antecedência a desenvolver.
Educação à distância	Adoção da tecnologia para aproximar discentes e tutores de qualquer região.	Exige um esforço maior do discente para construir sua aprendizagem.
Ensino em pequenos grupos	Aplicável a turmas grandes, com o intuito de propiciar discussões.	O docente precisa ficar atento ao progresso e as conversas paralelas.
Ensino individualizado ou dirigido	Possibilidade de diminuir as diferenças entre os discentes e minimizar suas dificuldades de aprendizado.	O discente tem que se esforçar para obter os resultados, administrar seu tempo para aprender o que tem dificuldade.
Escritório, laboratório ou empresa modelo	Reproduzir o que foi aprendido em sala, em um ambiente com as características de um escritório ou empresa.	O docente deve ter experiência na área para acompanhar os discentes, avaliando e corrigindo.
Estudo de caso	Proposição de um problema real para aplicar os conhecimentos adquiridos.	Propor casos compatíveis com o nível de conhecimentos repassados aos discentes.
Excursões e visitas	Os discentes vão aos escritórios, de modo a verificar a aplicação prática da teoria aprendida em sala de aula.	Os escritórios devem ter estrutura adequada para receber e acompanhar os discentes.
Jogos de empresas e simulações	Simulações virtuais, baseadas do mundo dos negócios.	Incluir situações aproximadas as vivenciadas na prática.
Projeção de fitas	Forma de complementar as aulas e substituir a realização de visitas.	O material apresentado deve ser interessante e relacionado ao conteúdo.
Resolução de exercícios	Uma forma dos discentes fixarem e compreenderem o ensino teórico.	O docente deve elaborar exercícios criativos.
Seminários	Conteúdo apresentado e discutido por discentes orientados por um docente.	Requerer o conhecimento prévio e participação dos discentes na discussão.

Fonte: Adaptado de Marion, Garcia e Cordeiro (1999) e Peleias (2006).

Moreira (1997) destaca que as estratégias de ensino-aprendizagem só funcionam quando o docente, os discentes, o conteúdo ministrado e as variáveis ambientais estão em sintonia. Diante disso, observa-se que cada estratégia de ensino deve ser moldada as necessidades da disciplina ministrada. A exemplo disso Perez et al. (2012) ressalta que as aulas presenciais utilizavam poucos recursos relacionados as tecnologias de informação. Silva (2009), destaca que o uso da tecnologia no processo de ensino-aprendizagem, muda essa configuração, uma vez que aproxima o discente ao conteúdo ministrado pelo docente.

O surgimento de sistemas digitais contábeis se refletiu na adoção da tecnologia como ferramenta de ensino. Dentre os principais, destacam-se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED/2004) e o Sistema de Escrituração Fiscal Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-SOCIAL/2014). Nessa perspectiva, destaca-se a adequação das estratégias disponíveis as demandas, principalmente quando se trata do desenvolvimento de atividades práticas e o uso de softwares contábeis em laboratório.

A adoção de ferramentas de tecnologia no processo de ensino-aprendizagem, geram uma nova possibilidade de ensinar e aprender, na qual os discentes e docentes não precisam estarem em um mesmo ambiente para tratar do conteúdo a ser ministrado (MORAIS, 2006). Outro fator que tem impulsionado isso, diz respeito a autorização e reconhecimento de cursos na modalidade a distância. Paralelamente, as instituições de ensino também têm se preocupado em inserir plataformas de apoio, mediante a criação de fóruns de discussão, vídeo-aula e atividades on-line.

## 2.2 Dimensões sobre percepção

As ferramentas de tecnologia voltadas a atividade de ensino, tem potencializado o

processo de aprendizagem, uma vez que permite transcender os livros e aproximar os discentes ao campo de atuação profissional. Destaca-se que no ensino da contabilidade, o docente precisa estabelecer relações que aproximem o conteúdo as situações vivenciadas na prática profissional. Isto tem se tornado possível, na medida em que são desenvolvidas novas ferramentas de ensino-aprendizagem, que propiciam a atuação assistida.

Macowski (2007) destaca que os cursos de graduação das Instituições de Ensino Superior (IES) vem passando por processos de avaliação constantemente, para analisar as suas propostas formativas e o nível de aprendizagem dos discentes. Isso tem estimulado o desenvolvimento de estudos que avaliam o nível de qualidade do ensino oferecido aos discentes (RÊGO, 2009). Dentre os modelos de avaliação de serviços existentes, destaca-se a SERVQUAL, desenvolvida e aprimorada por Parasuraman, Berry e Zeithaml (1985, 1988, 1991), para avaliar expectativas e percepções sobre a prestação de serviços.

Considerando os aspectos enumerados, destaca-se que uma das vertentes da SERVQUAL permite medir avaliar questões relativas a percepção. Nessa perspectiva, as dimensões foram trabalhadas no sentido de identificar a percepção dos discentes quanto ao uso do software, em cinco dimensões (Quadro 3), seguindo as prerrogativas tratadas por Macowski (2007) para avaliar IES.

**Quadro 3:** Dimensões de análise

DIMENSÕES	DO QUE TRATA
1 Confiabilidade	Habilidade em demonstrar que os novos métodos de ensino-aprendizagem serão capazes de aumentar e melhorar o aprendizado dos discentes.
2 Tangibilidade	Existência de materiais e espaços físicos que proporcionem um novo método de ensino-aprendizagem.
3 Presteza	Empenho dos monitores em ajudar os discentes de forma rápida e eficaz.
4 Garantias	Garantia do discente de ter acesso a um monitor provido de conhecimento, acessibilidade e cortesia para atender às suas necessidades.
5 Empatia	Disponibilidade dos monitores em responder os questionamentos dos discentes.

Fonte: Adaptado de Macowski (2007).

O uso adequado das dimensões da SERVQUAL, permite medir a percepção dos indivíduos em relação a um serviço que lhe é oferecido. Nessa perspectiva, a avaliação quanto ao uso de ferramentas tecnológicas nos serviços de ensino, permite identificar os pontos fortes das atividades desenvolvidas em sala de aula. Destaca-se que a multidisciplinariedade das dimensões, permite também mensurar quais as fragilidades que os docentes do curso precisam trabalhar, no sentido de aperfeiçoar o processo formativo.

Logo, a qualidade e o uso de ferramentas tecnológicas, no processo de ensino-aprendizagem, precisam ser constantemente avaliadas pelas IES, de modo a ajustar suas ações em prol da eficiência formativa. Destaca-se que a qualidade do ensino está atrelada a formação de indivíduos bem preparados para a resolução de situações-problema (RÊGO, 2009). De acordo com Moreira (2003), as IES têm o propósito de oferecer um ensino de qualidade, capaz de reunir elementos que auxiliem os discentes na execução de suas atividades profissionais.

### 3. Metodologia da pesquisa

Considerando o propósito do presente estudo, o mesmo enquadra-se como uma pesquisa do tipo descritiva. Segundo Andrade (2010), nesse tipo de estudo os fatos são analisados sem que haja a interferência ou manipulação do pesquisador. Logo, descreve-se o perfil e percepção dos discentes quanto ao uso do software de apoio no processo formativo.

O estudo também se configura, quanto aos procedimentos, como um levantamento. Raupp e Beuren (2012), apontam que a sua indicação é apropriada quando não há como se estudar cada objeto ou fenômeno isoladamente. Para tanto, fez-se necessário elaborar e aplicar um questionário, considerando as dimensões da SERVQUAL.

O referido instrumento contempla dois blocos. O primeiro bloco trata sobre o perfil sócio demográfico dos respondentes e o segundo contempla afirmações inerentes ao uso do software no processo de ensino-aprendizagem. Destaca-se que os dados coletados são do tipo primário e as respostas baseiam-se no uso da escala *likert* de sete pontos (1. Discorda totalmente; 2. Discorda; 3. Discorda parcialmente; 4. Indiferente; 5. Concorda parcialmente; 6. Concorda; 7. Concorda totalmente).

No que diz respeito ao processo de coleta, o mesmo foi realizado após o segundo treinamento de cada turma, no período de setembro de 2014 a fevereiro de 2015. Isso permitiu definir a adoção da amostragem não probabilística por conveniência (SWEENEY; WILLIAMS; ANDERSON, 2013), como unidade de medida da amostra a ser pesquisada. Segundo Colauto e Beuren (2012), esse método depende dos critérios definidos pelo pesquisador, para assim estabelecer a amostra, composta por 91 respondentes.

Destaca-se que o universo da pesquisa são os discentes ativos no curso de graduação em Ciências Contábeis da Ufersa e que potencialmente se interessariam em participar dos treinamentos direcionados ao uso e operacionalização do software. Contudo, apesar das inscrições serem abertas aos discentes, independentemente do período em que os mesmos estivessem, apenas 36,85% deles se inscreveram no curso e 29,17% efetivamente o realizaram. Entre os que participaram dos treinamentos, todos se disponibilizaram a responder ao questionário, apesar de 17 não serem respondidos em sua plenitude e apresentarem dados faltantes.

Com o exame dos questionários respondidos, fez-se necessário descartar aqueles que apresentavam *missing value*, bem como proceder com a análise de *outliers*. O primeiro refere-se a dados incompletos, seja por falhas no processo de seleção ou de revisão, ao passo que o segundo trata de dados discrepantes ou atípicos (HAIR et al., 2009). O exame dos dados, apontou a existência de 28 questionários com dados discrepantes, o que somado aos dados faltantes, resultou na eliminação de 45 questionários e o reconhecimento de apenas 46 casos válidos para a análise e resposta ao problema de pesquisa.

Em relação a abordagem do problema, a pesquisa enquadra-se como do tipo quantitativo. Para tanto, fez-se uso de ferramentas da estatística no processo de tratamento e análise dos dados (RAUPP; BEUREN, 2012). Nessa perspectiva, adotou-se instrumentos derivados da estatística descritiva (média, mediana e desvio padrão).

Destaca-se que o uso da estatística descritiva facilita a interpretação dos dados (KAZMIER, 2007). Isso estimulou a adoção de medidas simples como: média, mediana, desvio-padrão, valor máximo e mínimo. Segundo Sweeney, Williams e Anderson (2013), a primeira representa uma medida de posição central, já a segunda indica como os dados são organizados e a terceira observa se a raiz quadrada da variância.

#### 4. Apresentação e discussão dos resultados

No que diz respeito ao perfil dos discentes que manusearam o software, os dados apontam a predominância de indivíduos do gênero feminino (58,7%), como ilustrado na Tabela 1. Tal fato corrobora com o aumento da população feminina nas universidades (PANUCCI FILHO, 2011). Logo, destaca-se que apesar das condições de vulnerabilidade da figura feminina e sua condição dentro do ambiente familiar, a mesma assume uma postura

ativa, no sentido de buscar por cursos de qualificação e tornar-se um indivíduo apto para exercer atividades inerentes ao campo de atuação do Contador (RÊGO, 2009).

**Tabela 1:** Perfil dos discentes - Gênero x faixa etária

FAIXA ETÁRIA	MASCULINO	FEMININO	TOTAL	%
Entre 16 e 23 anos	9	14	23	50,0
Entre 24 e 31 anos	6	9	15	32,6
Acima de 32 anos	4	4	8	17,4
<b>TOTAL</b>	<b>19</b>	<b>27</b>	<b>46</b>	-
<b>%</b>	<b>41,3</b>	<b>58,7</b>	-	-

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Observa-se, ainda, que 82,6% da população estudada é jovem, possui entre 16 e 31 anos de idade. Isso corrobora com a política de acesso à educação proposta desde o Governo Lula, que estimula a inserção de mudanças nos currículos do ensino médio e a preparação de jovens para o ingresso em IES (FARIA et al., 2004). Destaca-se que isso tem motivado os jovens, recém saídos do ensino médio, a buscarem aperfeiçoar seus conhecimentos e ingressarem cada vez mais cedo em cursos de nível superior (RÊGO, 2009).

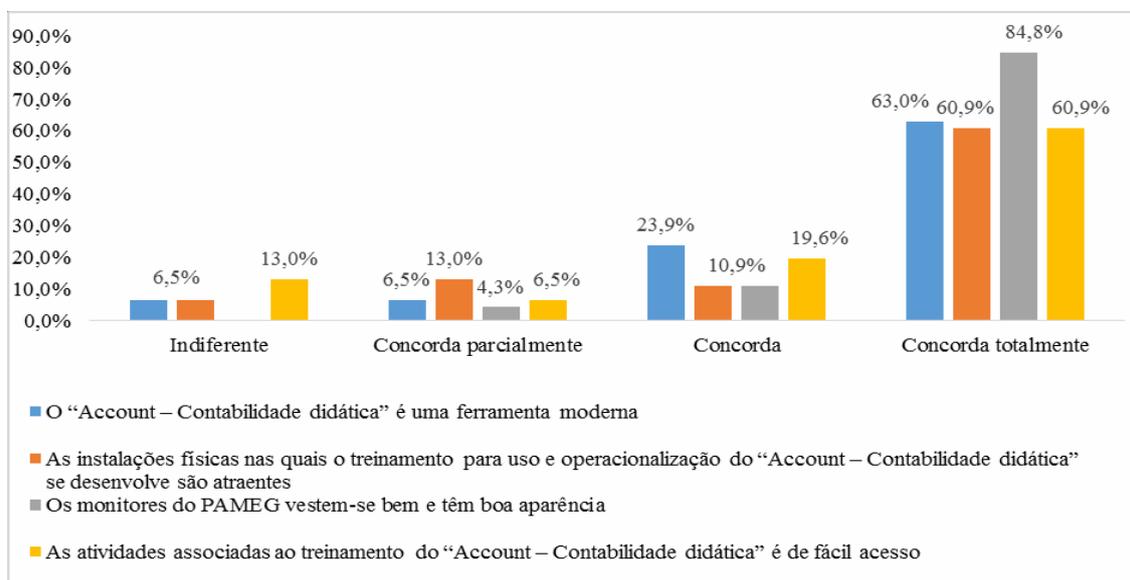
Quanto a atuação dos discentes, o estudo revela que 43,5% deles ainda não estão atuando no mercado de trabalho. Isso pode ser justificado pela faixa etária dos discentes e pela existência de um Programa Institucional de Permanência, que concede bolsas e benefícios aos que se encontram em situação de vulnerabilidade (UFERSA, 2015a). Dentre as principais concessões, destacam-se: bolsa de permanência acadêmica, auxílio alimentação, auxílio moradia, auxílio didático pedagógico e moradia estudantil.

Já entre aqueles que atuam no mercado de trabalho, 15,2% declararam está desenvolvendo atividades inerentes a área contábil. Dentre as principais atividades exercidas, destacam-se: auxiliar de analista contábil, auxiliar de escrituração contábil, classificação e conciliação de contas, controle de contas (a pagar, a receber, estoque, imobilizado), elaboração de folha de pagamento, registros fiscais, dentre outros (UFERSA, 2015b). Todas elas supervisionadas por docentes da UFERSA e/ou orientadas por profissionais com formação na área contábil.

Considerando que o uso do *software*, requer conhecimentos mínimos sobre tecnologia, os discentes revelaram que possuem habilidades intermediárias (67,4%). Para Bez, Pasqualotti e Passerino (2006), o desenvolvimento de novas habilidades para o uso da tecnologia em atividades de ensino-aprendizagem é importante em qualquer estágio. Logo, destaca-se que a inserção de novas estratégias é essencial para a formação de indivíduos atentos as mudanças do ambiente e preparados para atuação profissional (CORNACHIONE JR, 2004).

Com o intuito de examinar a estrutura disponível, o uso de novas tecnologias e o andamento dos treinamentos, os discentes avaliaram algumas afirmativas, considerando seu nível de concordância. Logo, os mesmos indicam que as instalações físicas oferecidas pela IES são adequadas para o uso e operacionalização do *software* (60,9%) e que os monitores se vestem de forma apropriada (84,8%), como ilustrado no Gráfico 1. Mascowski (2007) destaca que a disponibilidade de recursos para investir na infraestrutura das IES, auxilia na inserção de novas estratégias de ensino focadas na qualidade do processo formativo.

**Gráfico 1:** Percepção dos discentes quanto a estrutura disponível – Tangibilidade

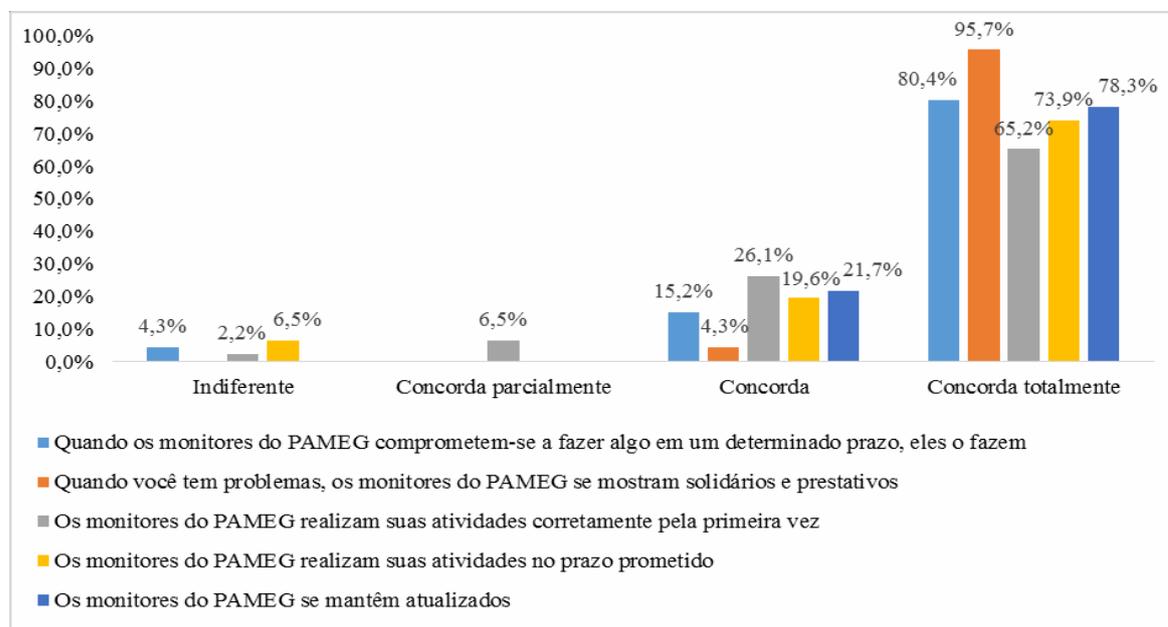


Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Os dados revelam também, que o *software* é uma ferramenta moderna (63%) e de fácil operacionalização (60,9%), ou seja, subsidia o processo de ensino-aprendizagem em Ciências Contábeis. Cornachione Jr (2004) aponta que a tecnologia como uma ferramenta de apoio, complementar as atividades desenvolvidas em sala. Para Oliveira (2001), o uso de novas tecnologias dinamiza os conteúdos ministrados pelo docente e funciona como uma alternativa de auxílio ao processo de aprendizagem dos discentes.

Em se tratando do uso de novas tecnologias, os dados revelam que o tempo destinado aos treinamentos é adequado para se conhecer a ferramenta (80,4%) e responder as atividades propostas (65,2%), como ilustrado no Gráfico 2. Silva (2009) aponta que o uso de novas tecnologias no processo de ensino-aprendizado pode ser comprometido, caso os docentes, monitores e discentes não detenham o conhecimento necessário para usá-las. Além disso, alertam que a sua inserção, requer a participação ativa de todos eles, no sentido de aliar os conteúdos ministrados em sala, com as atividades práticas.

**Gráfico 2:** Percepção dos discentes quanto a estrutura disponível – Confiabilidade



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Os respondentes também apontam que os monitores são solidários e prestativos para solucionar problemas (95,7%), referentes a erros na classificação de contas, registros e elaboração de demonstrações contábeis. Além disso, os mesmos destacam o empenho dos monitores em realizar as atividades prometidas (73,9%) e se manterem atualizados para tirar dúvidas (78,3%) referente a conteúdo. Corroborando com essa perspectiva, Silva (2009) aponta que os docentes e monitores precisam seguir uma sequência lógica ao transmitir o conteúdo ministrado, de modo a garantir o efetivo processo de ensino-aprendizagem.

Quanto a avaliação sobre se os monitores estão preparados para dá suporte as dúvidas dos discentes, em relação ao uso de novas tecnologias, os dados apontam que os mesmos são atendidos imediatamente a cada solicitação (82,6%), como pode ser visualizado na Tabela 2. Tal comportamento, demonstra o quanto os monitores se mostram preparadas para a atuação profissional, que requer atenção e respeito ao próximo (SILVA, 2009).

D	AFIRMATIVA	1	2	3	4	5	6	7
(3)	Os monitores do PAMEG comunicam aos discentes, quando suas atividades estão concluídas					2,2	8,7	89,1
	Você costuma ser atendido imediatamente pelos monitores do PAMEG	2,2			2,2	2,2	10,9	82,6
	Os monitores do PAMEG sempre estão dispostos a ajudar os discentes						6,5	93,5
	Os monitores do PAMEG se mostram muito ocupados para responderem prontamente às suas solicitações	69,6	6,5	2,2	6,5		2,2	13,0
(4)	Você confia nos monitores do PAMEG						19,6	80,4
	Você sente-se seguro em suas atividades com os monitores do PAMEG					4,3	19,6	76,1
	Os monitores são gentis.						6,5	93,5
	Os monitores do PAMEG estão preparados para bem executar as suas tarefas						23,9	76,1
(5)	Os monitores do PAMEG te oferecem uma atenção individual	4,3	2,2		2,2	4,3	13,0	73,9
	Os monitores do PAMEG possuem um horário de funcionamento conveniente para te atender		2,2		8,7	2,2	17,4	69,6
	Os monitores do PAMEG te dão atenção especial	2,2			4,3	10,9	17,4	65,2
	Os monitores do PAMEG têm como prioridade atender aos seus interesses acadêmicos	2,2			4,3	4,3	21,7	67,4
	Os monitores do PAMEG entendem as suas necessidades específicas					2,2	21,7	76,1

**Tabela 2:** Percepção dos discentes quanto a preparação dos monitores (em %)   
Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Os discentes concordam totalmente com o fato dos monitores comunicarem sobre a conclusão de cada atividade (89,1%) e sempre estarem dispostos a ajudar (93,5%). Corroborando com esse entendimento, Silva (2009) destaca que o discente precisa ter cada etapa do ciclo contábil bem definida, de modo que o mesmo possa desenvolver as habilidades e competências necessárias para a sua atuação profissional. Além disso, destaca-se que a disponibilidade de monitores devidamente preparados, é essencial para auxiliar no processo formativo (ARAÚJO JR; GONÇALVES; GODOY, 2004).

Com relação a garantia, os dados revelam que os discentes se sentem seguros com o passo-a-passo repassado (76,1%) e que os monitores estão preparados para bem executar as tarefas (76,1%). Tal fato, demonstra o quanto é importante ter monitores preparados para repassar os treinamentos e ter material de apoio para auxiliá-lo nesse processo. Isso corrobora com o pensamento discutido por Linhares (2009), quanto a necessidade dos docentes e demais envolvidos no processo de ensino-aprendizagem, terem que dar uma atenção especial ao planejamento de cada uma das atividades a serem realizadas em sala de aula.

Destaca-se também que os discentes acham os monitores gentis (93,5%) e confiáveis (80,4%), no momento de explicar como funciona o software. Isso corrobora com o posicionamento de Steganello et al. (2001), quanto a necessidade de se manter um nível adequado de afeto e respeito ao próximo, no processo de transmissão do conhecimento. Além disso, destaca-se que a assimilação do conhecimento se torna mais prazerosa, quando os envolvidos no processo de ensino-aprendizagem se tornam ativos e conseguem imprimir confiança em cada etapa.

No que diz respeito a empatia, os discentes concordam totalmente que os monitores atenção individual (73,9%) e especial (65,2%) nos momentos de dificuldade, bem como que priorizam tratar sobre o conteúdo de interesse acadêmico (67,4%) durante a resolução das atividades. Isso corrobora com o pensamento de Cabral, Carvalho e Ramos (2004), quanto a importância de se dar atenção especial aos discentes no momento de se repassar o conteúdo e tirar dúvidas. Tudo isso, porque quando os discentes se sentem à vontade para dialogar e participar das atividades desenvolvidas em sala, o processo de ensino-aprendizagem se efetiva e estimula os estimula a se tornarem mais ativos.

Os discentes estão de acordo com o horário disponibilizado para os treinamentos (69,6%) e que os monitores compreendem as necessidades de cada um deles (76,1%). Acredita-se que a disponibilidade de horário especial, as terças, quintas e sábados, colaborou para o bom andamento das atividades inerentes ao uso e operacionalização do software. Esses horários, possibilitam aos discentes que estudam no turno noturno e trabalham durante o dia (TERRIBILI FILHO, 2007), a oportunidade de fazer cursos complementares e se manterem atualizados, sem a necessidade de interferir em suas atividades diárias.

## 5. Considerações finais e recomendações

O presente estudo avaliou a percepção dos discentes do Curso de graduação em Ciências Contábeis da Ufersa, quanto a adoção do software no processo de ensino-aprendizagem. Para tanto, traçou-se o perfil dos discentes e adaptou-se o conteúdo das dimensões da escala SERVQUAL a realidade proposta. Tudo isso, mediante a aplicação de um questionário, que resultou no retorno de 46 casos válidos.

Ao traçar o perfil dos discentes, identificou-se que a maioria deles são jovens, com idade entre 16 e 31 anos, e enquadram-se no gênero feminino. Observou-se também que poucos discentes estão atuando na área contábil, o que denota a necessidade dos mesmos procurarem por atividades de estágio para complementar a sua formação acadêmica. Destaca-se também, que os participantes dos treinamentos declaram ter habilidades intermediárias em relação ao uso de novas tecnologias, o que pode ser justificado pela resistência de alguns indivíduos a inovação.

Os dados apontam que a IES está preparada para implementar o sistema, apesar de suas limitações de espaço e recursos financeiros. Observou-se também que a nova ferramenta complementa as atividades desenvolvidas no âmbito da sala de aula, sendo eficiente, quando docentes, monitores e discentes detêm os conhecimentos necessários para entender cumprir cada etapa das atividades propostas. Além disso, os discentes revelam que o tempo destinado ao treinamento, a solidariedade e postura prestativa dos monitores na resolução de problemas, corroboraram para a efetividade do processo de ensino-aprendizagem e uso do sistema.

No que diz respeito à avaliação sobre os monitores, os dados apontam que os mesmos estão preparados para dá suporte aos discentes em treinamento, bem como tirar dúvidas sobre o uso e operacionalização do sistema. Além disso, observa-se que os discentes se mostraram satisfeitos com a atuação dos monitores, principalmente em razão de sua disponibilidade para explicar o conteúdo desenvolvido em cada atividade. Isso reforça a necessidade de realização de alguns treinamentos e revisão de conteúdo, antes mesmo dos docentes adotarem o software em suas atividades.

Logo, observa-se que os discentes consideram a inclusão do *software*, como uma ferramenta importante para o processo de ensino-aprendizagem em Ciências Contábeis. Isso acontece, em razão do mesmo permitir a revisão e consolidação dos procedimentos inerentes ao ciclo contábil, tais como: plano de contas, registros (diário e razão), folha de pagamento,

ficha de controle, ajustes, elaboração do balancete e das demonstrações contábeis. Desse modo, torna-se possível aproximar teoria e prática, mediante a resolução de atividades que simulam situações reais, vivenciadas no campo de atuação profissional do Contador.

Com base nas limitações do presente trabalho, sugere-se a ampliação da amostra, de modo a validar o constructo proposto, por meio da análise com equações estruturais. Indica-se a inclusão de mais uma variável, para medir a qualidade percebida pelos discentes quanto ao uso do sistema como estratégia de ensino. Além de recomendar estudos comparativos entre IES públicas e privadas, que adotam ferramentas simulares.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, M. M. **Introdução à Metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ARAÚJO JR, J.; R. R.; GONÇALVES, A. G. B.; GODOY, J. H. A. O papel do monitor no processo de ensino-aprendizagem das Ciências Sociais. In: Encontro de iniciação à docência, 13, 2004, João Pessoa. **Anais eletrônicos...** João Pessoa: UFPB-PRG, 2004.
- BEZ, M. R.; PASQUALOTTI, P. R.; PASSERINO, L. M. Inclusão digital da terceira idade no centro Universitário Feevale. In: Simpósio Brasileiro de Informática na Educação, 1, 2006, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: UNB/UCB, 2006.
- BRASIL. Ministério da Educação e do Desporto. Conselho Nacional de Educação. **Resolução CNS/CES n.º 10/2004**, 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: [http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10\\_04.pdf](http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf). Acesso em: 12 nov. 2014.
- CABRAL, F. M. S.; CARVALHO, M. A. V.; RAMOS, R. M. Dificuldades no relacionamento professor/aluno: um desafio a superar. **Paidéia**, Ribeirão Preto, v. 14, n. 29, p. 327-335, 2004.
- COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e Interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: Teoria e Prática. 3. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.
- CORNACHIONE JR, E. B. **Tecnologia da educação e cursos de Ciências Contábeis**: modelos colaborativos virtuais. 2004. 400 fls. Tese (Doutorado de Livre Docência em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.
- FARIA, A. C. *et al.* O grau de satisfação dos alunos do Curso de Ciências Contábeis: busca e sustentação da vantagem competitiva de uma IES privada. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2004.
- HAIR JR, J. F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.
- KARMIER, L. J. **Estatística aplicada à administração e economia**. 4. ed. Porto Alegre. Bookman, 2007.
- LAFFIN, M. **De contador a professor**: a trajetória da docência no ensino superior em contabilidade. Florianópolis: Imprensa Universitária, 2005.
- LINHARES, L. A. M. B. **Práticas pedagógicas nas séries iniciais na Escola Estadual Antônio Ferreira Guedes, São Francisco do Gurupá – Careiro da Várzea/ Amazonas**. 2009. 51 fls. Monografia (Especialização em Orientação Educacional). Universidades

- Candido Mendes, Careiro da Várzea, 2009.
- MARION, J. C. **O ensino da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARION, J. C.; GARCIA, E.; CORDEIRO M. Discussão sobre metodologias de ensino aplicáveis à contabilidade. **Reuna**, v. 1, n. 10, p. 56-64, out. 1999.
- MORAIS, N. S. N. **Ambiente virtual de aprendizagem num contexto de e-Learning**: estudo do seu impacto no desenvolvimento de competências de alunos do Ensino Superior Politécnico. 2006. 298 fls. Dissertação (Mestrado em Multimídia em Educação). Universidade de Aveiro, Aveiro, 2006.
- MOREIRA, D. A. (org.) **Didática do ensino superior**: técnicas e tendências. São Paulo: Pioneira, 1997.
- MACOWSKI, D. H. **A qualidade dos serviços prestados por uma instituição de Ensino Superior pública na visão dos graduandos**: análise estatística segundo o métodoSERVQUAL. 2007. 152 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências). Pós-graduação em Métodos Numéricos em Engenharia. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007.
- OLIVEIRA, A. B. **A utilização da informática no ensino da contabilidade**. 2001. 96 fls. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.
- PANUCCI FILHO, L. Perspectivas profissionais dos estudantes de ciências contábeis, **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 10, n. 19, p. 113-131, jul./dez. 2011.
- PARASURAMAN, A.; BERRY, L. L.; ZEITHAML, V. A. Refinement and reassessment of the SERVQUAL scale. **Journal of Retailing**, v. 67, n. 4, p. 420-450, winter 1991.
- PELEIAS, I. R. (org.) **Didática do ensino da contabilidade**: aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006.
- PEREZ, G. *et al.* Tecnologia de informação para apoio ao ensino superior: o uso da ferramenta *moodle* por professores de Ciências Contábeis. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 6, n. 16, p. 144-164, set./dez. 2012.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: Teoria e Prática. 3. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.
- RÊGO, T. F. **O perfil dos egressos do Curso de graduação em Ciências Contábeis da UFRN**: a relação entre o Projeto Político-pedagógico e o campo de atuação. 2009. 124 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2009.
- SILVA, F. M. M. C. **As tecnologias da informação e comunicação e o Ensino da contabilidade**. 2009. 207 fls. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria), Universidade de Aveiro, Aveiro, 2009.
- STARKE JR, P; C.; FREITAG, V. C.; CROZATTI, J. A função social da pesquisa em contabilidade. In: Seminário de Ciências Contábeis, 2, 2006, Blumenau. **Anais eletrônicos...** Blumenau: 2006.
- STEGANELLO, V. V. L. *et al.* **Relações interpessoais: fatores que contribuem para a influência positiva do professor sobre os alunos**. 2001. Disponível em: <http://coral.ufsm.br/gpforma/2senafe/PDF/021e5.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2015.
- SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, T. A.; ANDERSON, D. R. **Estatística aplicada à administração e economia**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

TERRIBILI FILHO, A. Ensino Superior Noturno no Brasil: Estudar para Trabalhar ou Trabalhar para Estudar? **Pensam. Real.**, Ano XI, n. 22, p. 43-65, 2008.

UFERSA. Universidade Federal Rural do Semi-árido. **Programa institucional de permanência.** Disponível em: <http://proac.ufersa.edu.br/programa-institucional-permanencia-bolsasbeneficios/>. Acesso em: 06 mar. 2015a.

UFERSA. Universidade Federal Rural do Semi-árido. **Plano de atividades.** Disponível em: <http://contabeis.ufersa.edu.br/plano-de-atividades/>. Acesso em: 06 mar. 2015b.

## **ÉTICA PROFISSIONAL: UM DESAFIO PARA O CONTADOR NA ERA DIGITAL**

Geovani Alves da Costa  
Maurílio Alves de Melo  
Carlos Alberto de Souza Soares

### **RESUMO**

A era digital promove dinamismo na conduta profissional dos contadores. O estudo objetiva avaliar o comportamento profissional dos contadores atuantes nas empresas filiadas ao SESCON, da cidade de Mossoró-RN, frente às recentes mudanças introduzidas pela era digital à profissão contábil. A metodologia utilizada contemplou uma pesquisa descritiva e de natureza quali-quantitativa. Quanto à obtenção dos dados foi realizada uma pesquisa de campo com 30 (trinta) contadores atuantes nas empresas mossoroenses filiadas ao sindicato, através de um questionário contendo 10 (dez) perguntas fechadas. Os resultados obtidos através da análise de dados constataram que os contadores acreditam no comportamento guiado pela ética como ocasionador do sucesso profissional, reconhecem a necessidade de estarem atualizados e adequados às transformações ocorridas na profissão por meio de recursos e comportando-se de forma oportuna em meio a existência de ameaças. Logo, são profissionais guiados pelo código de ética, aperfeiçoadores das mudanças ocorridas na profissão, surgindo em meio a essas mudanças novas oportunidades de negócios.

**Palavras-chave:** Comportamento. Contabilidade Digital. Código de Ética.

## 1. INTRODUÇÃO

A revolução tecnológica promove ao homem uma nova forma de pensar e de agir. O mundo vem ultrapassando barreiras, trazendo uma nova sociedade dinâmica, evolutiva e de transformações. Nos últimos tempos, a ciência contábil passou por diferentes mudanças causadas pelo dinamismo tecnológico, tornando o segmento bastante competitivo e sujeito a ameaças provocadas pelo ambiente interno e externo. O projeto SPED- Sistema Público de Escrituração Digital, implantado desde 2007, faz parte destas mudanças ocorridas e contribui para um novo modelo de contabilidade na era digital.

A era digital promove uma verdadeira revolução no trabalho dos profissionais da contabilidade, principalmente no que tange o seu comportamento ético diante dessa nova realidade. Assim lembra Cordeiro e Duarte (2006) ao afirmar que todas as profissões estão passando por um processo de reflexão, buscando avaliar se suas atuações atendem às exigências impostas pelo mundo globalizado. Os contadores que fazem parte do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado do Rio Grande do Norte - SESCON RN atuantes na cidade de Mossoró-RN vivem diante dessas transformações dinâmicas e inovadoras, tornando à ética profissional um desafio frente às mudanças ocorridas na ciência contábil.

De acordo com a atual situação em que se encontram os contadores, rodeados de inovações trazidas pela tecnologia, é importante saber como estão se comportando esses profissionais diante dessa nova realidade, visto que é imprescindível rever sua postura perante a sociedade, buscando maior conhecimento interdisciplinar, adequação às contínuas transformações ocorridas na atividade contábil e principalmente o profissionalismo ético.

É fundamental que o profissional contábil de hoje defenda os princípios e valores éticos inerentes a sua profissão, mantendo um comportamento adequado às exigências da sociedade, inclusive diante dessa nova realidade: a mecanização das informações.

A contabilidade da era digital apresenta ameaças para uns profissionais e oportunidades para outros. Àqueles que não se reintegram às mudanças ocorridas podem encontrar obstáculos para realizar suas tarefas, enquanto os outros, que sempre buscam adequar-se às novas realidades, veem a questão como oportunidades e crescimento. Diante disso chega-se a seguinte questão de pesquisa: Qual o padrão de comportamento dos contadores atuantes nas empresas sindicalizadas ao SESCON, da cidade de Mossoró-RN, frente às mudanças ocorridas na profissão contábil?

É, por tanto, objetivo geral deste trabalho, avaliar o comportamento profissional dos contadores atuantes nas empresas mossoroenses de contabilidade filiadas ao sindicato, tendo em vista às recentes mudanças introduzidas pela era digital à profissão contábil.

Espera-se que esta pesquisa possa ampliar os estudos sobre ética profissional do contador com enfoque no dinamismo da profissão provocado pela revolução tecnológica, despertando aos profissionais atuantes na área, a importância do comportamento ético diante das novas realidades e produzindo uma imagem significativa para a sociedade e para as novas gerações da profissão.

## 2. ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR

A convivência em sociedade promove ao homem o surgimento de diversos relacionamentos que estão atrelados ao comportamento humano, influenciados pelas crenças e valores do meio em que vive. A ética surge para analisar o significado e a natureza da postura do homem diante do meio coletivo. Segundo Lisboa (2014, p.30), “a ética como expressão única do pensamento correto, conduz à ideia da universalidade moral, ou ainda, à forma ideal

universal do comportamento humano (...)"'. Ela compreende, portanto, as normas de condutas expressas em leis, códigos e estatutos que buscam o bem-estar social e que regulamentam a forma do homem se comportar em sociedade, trazendo a ideia de que quando todos seguem as mesmas regras, sempre haverá a boa convivência.

Percebe-se que a ética constitui regras de condutas que objetivam um padrão de comportamento humano em prol do bem-estar social, ou seja, busca entender os conflitos existentes entre as pessoas, atribuindo ao homem condições necessárias de defender seus interesses próprios, sem deixar de se comprometer com o ser ético e justo através dos comportamentos pré-estabelecidos. (MELO, 2011). Nesse sentido, a doutrina comportamental do ser humano diante da sociedade se justifica pela necessidade de entender os conflitos existentes e estabelecer comportamentos adequados que possibilitem atender suas necessidades sem que haja injustiças e posturas inadequadas.

Vale salientar, que o conceito de ética distingue-se da moral, pois esta expressa valores formalizados e socialmente validados, isto é, costumes e regras estabelecidas por cada sociedade. Para Várquez (2007, p.63) apud Carvalho (2009, p.29) moral é definida como "um conjunto de normas aceitas, livre e conscientemente, que regulam o comportamento individual e social dos homens." O autor confirma a ideia de que a moral é um conjunto de costumes que são formalizados pela própria sociedade e que são aceitas por todos, contribuindo para o bem estar social.

No campo empresarial não é diferente. Os processos devem-se encaminhar de forma moralmente correta com que as empresas interagem com o seu meio. "A ética empresarial está relacionada a reflexões ou indagações sobre costumes e morais vigentes nas empresas." (CARVALHO, 2009, p.40). Em outras palavras ela pode ser considerada como um valor da organização, que assegura seus bons resultados, sua reputação e a sua própria sobrevivência.

A ética profissional corresponde a um conjunto de normas de conduta que norteiam uma determinada profissão, atribuindo-lhe direitos e deveres, assim como orientações, vedações e normas que contribuam para um trabalho ético e valorizado. Da mesma maneira trata Cândido (2009) ao defender a necessidade do indivíduo ter consciência ética para que dê importância aos princípios da moral e do bom comportamento como pessoa e como profissional. A profissão é a garantia da sobrevivência e as atitudes éticas repercutem na sua valorização.

Na profissão contábil a atividade laboral de um contabilista se baseia no conhecimento das suas responsabilidades e no interesse em desenvolver um trabalho sério, pautado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e da legislação em vigor, Resolução CFC nº 803/1996, que trata do Código de Ética da Profissão.

Na realidade, a profissão lida com informações relacionadas aos negócios, sendo fatores preciosos de uma economia e que por si só é suficiente para que o contabilista coloque à prova seus valores éticos. Segundo Rondon (2011, p.02) "com a crescente complexidade dos negócios, a contabilidade hoje é encarada como uma das áreas de atuação que mais garante ao profissional um espaço no cenário mercadológico". Contudo, independente da sua área de atuação, a responsabilidade do profissional é sempre significativa, seus trabalhos devem ser elaborados dentro de um padrão de conduta ética, visto que apresentam grande repercussão social.

## 2.1 CÓDIGO DE ÉTICA DO CONTABILISTA

O código de ética do contabilista contém as normas e padrões norteadores do relacionamento entre sociedade e a classe contábil. A Resolução CFC nº 803/96, que trata do

código de ética dos profissionais da contabilidade, surge com o objetivo de fixar a forma pela qual se devem conduzir os profissionais contábeis, quando no exercício de sua profissão, ocorrendo através dele a normatização dos direitos, deveres e proibições, e das penalidades aplicáveis caso o mesmo não seja cumprido. Um profissional guiado por um código de ética se torna responsável ao realizar suas atividades junto à classe e à sociedade em geral, atribuindo-lhe valor e papel social importante, fundamentado nos padrões éticos da profissão.

Para Lisboa (2014) um código de ética trata-se da relação organizada de procedimentos permitidos e proibidos dentro de uma massa social. Essa organização de procedimentos é necessária devido a vida profissional está sujeita a diversas atitudes corruptas e desleais, sendo a profissão contábil rodeada por situações que requerem competência, sigilo, integridade e objetividade. Além de servir como guia à ação moral, estas normas expressas no código de ética do contabilista possibilitam que o profissional da contabilidade declare seu propósito de cumprir as regras da sociedade, servir com lealdade, diligência e respeitar a si mesmo.

O contador deve ter consciência das responsabilidades atribuídas à sua pessoa, de forma que, somente conhecer o código de ética profissional não seja suficiente para o bom desempenho da atividade, mas sim exercê-lo em sua plenitude se torna elemento imprescindível ao exercício profissional. (RONDON, 2011).

Vale salientar, que um código de ética não conduz exclusivamente o contador ser um profissional melhor, pois existem outros fatores, como habilidades técnicas e conhecimentos a considerar, mas contribui para que o mesmo trilhe um caminho conveniente, guiando e beneficiando o próprio sucesso profissional e acarretando valores à classe.

### **3. CONTABILIDADE NA ERA DIGITAL**

A sociedade passa por diferentes transformações, cada era uma evolução, uma nova conquista. A humanidade vive hoje a era digital, a era da informação, onde os programas, as redes de computadores, os sistemas de informação e a escrituração digital fazem parte do seu dia-a-dia, trazendo globalização, segurança e rapidez das informações, além da agilidade nos trabalhos e a vivência do homem no mundo das tecnologias, seja no lazer, na interatividade, nos relacionamentos interpessoais ou na atividade profissional.

O desenvolvimento da contabilidade foi sendo estimulado através dessas diversas transformações na humanidade. Deu seus primeiros passos na era primitiva, onde objetivou o controle do patrimônio. Posteriormente, com o surgimento das primeiras civilizações, incrementou-se no registro do comércio com as trocas de bens e serviços, interessados em obter informações acerca das suas riquezas, registrando as transações em placas de argila, tornando a prática parte de suas culturas. (AGOSTINE; CARVALHO, 2011).

Porém, foi na Idade Medieval, período de 1202 da Era Cristã até 1494, onde registros das operações comerciais, industriais e públicas ganharam uma sistematização mais ampla. Nesse período intensificou-se o comércio exterior e a necessidade de controlar o acúmulo de riquezas oriundas das relações comerciais utilizando o livro caixa, que recebia registros de recebimentos e pagamentos em dinheiro, ou seja, quando se oficializou o surgimento da prática de sistematização por correlação de causa e efeito que na obra de Pacioli enfatizou a teoria contábil do débito e do crédito correspondente à teoria dos números positivos e negativos, obra que contribui para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano. (SÁ, 2008).

Mais tarde na Idade Moderna, período que vai de 1494 até 1840, a contabilidade passou por transformações, conhecido também como a fase da pré-ciência. Os empréstimos às

empresas comerciais e os investimentos em dinheiro determinaram o desenvolvimento de escritas especiais que refletissem os interesses dos credores e investidores, ao mesmo tempo fossem úteis aos comerciantes, em suas relações com os consumidores e os empregados. Em meados do século XVIII, com a Revolução Industrial, também se notou a importância da ciência contábil no que diz respeito à produção e no controle de custos que mais tarde evoluiu para o conceito da contabilidade gerencial. (PADOVEZE, 2014).

De acordo com Lima (2008) apud Agostine e Carvalho (2011), a partir de 1840 dar-se o período científico da contabilidade, onde surgiram as principais escolas do pensamento contábil, principalmente a escola norte-americana que preocupou-se com constituição de um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis devido ao surgimento das gigantescas corporações, aliado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais. A escrituração passou a fazer parte dos procedimentos contábeis, afim de ter em documentos tudo que ocorria contabilmente nas organizações. Tudo era feito de forma manuscrita e arquivado, tornando o profissional da contabilidade um verdadeiro “guarda-livros” como eram chamados na época.

No Brasil não foi diferente, com a chegada da Corte Portuguesa, em 1808, intensificou-se a busca por controle de riquezas e do patrimônio. As relações internacionais se tornaram mais frequentes dando importante papel do profissional da contabilidade, principalmente no que diz respeito ao fiscal. Este tinha como responsabilidades, elaborar contratos e distratos, controlar a entrada e saída de dinheiro através de pagamentos e recebimentos, criar correspondências e fazer toda a escrituração exigida pelo mercado. (REIS; SILVA; SILVA, 2007).

O surgimento de novas organizações possibilitou a necessidade de profissionais da área que tivessem conhecimento e aprimorasse a relação Estado-Empresa. Viu-se também a importância da contabilidade de custos e da contabilidade gerencial para o sucesso das organizações. Utilizava-se de meios manuais e mecanizados, como os livros contábeis e as máquinas de datilografia para execução de seus trabalhos. (REIS; SILVA; SILVA, 2007).

A partir do século XX, as tecnologias começaram a fazer parte desse meio, revolucionando a ciência e principalmente exigindo do profissional aprimoramento para que houvesse maior veracidade das informações e agilidade nos procedimentos. (PADOVEZE, 2014).

O setor contábil vive hoje na era digital como afirma Roseno (2012). O surgimento da escrituração em sistemas computadorizados tornou os registros contábeis mais eficientes e rígidos. Os interesses dos usuários da contabilidade vão além dos simples registros, mostram que esta pode fornecer informações para tomada de decisões, análise de custos e investimentos.

O Projeto SPED - Sistema Público de Escrituração Digital, instituído pelo Decreto nº 6.022/2007 do Governo Federal, veio para modernizar a forma de transmissão das obrigações do governo e corresponde a um sistema que unifica as atividades de validação, recepção e autenticação de livros contábeis e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal das empresas. (ROSENO, 2012).

Inicialmente composto por três grandes sub-projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a Nota Fiscal Eletrônica em Ambiente Nacional, além do projeto EFD-Contribuições e o do programa da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) recentemente, trazendo diversos benefícios, porém a redução de custos e de fraudes, a rapidez e o aumento na qualidade das informações e a preservação do meio ambiente pela redução de consumo de papel, são os mais vistos e mais enfatizados pelos usuários do projeto. (SPED, 2014).

O SPED Fiscal corresponde a uma escrituração em arquivos digitais de todos os documentos fiscais e de apuração de impostos fornecidos pelo contribuinte para atender as necessidades de fiscalização e transparência da Receita Federal e dos entes federativos. Assim afirma Roseno (2012, p.40), “a EFD, também chamada de SPED Fiscal, corresponde à substituição das escriturações de documentos fiscais tradicionais (livros de entrada, saída, inventário, apuração de ICMS, apuração do IPI, etc.) por um arquivo digital.” Nesse contexto o autor deixa claro alguns dos benefícios do projeto SPED: redução do consumo de papel e agilidade no fornecimento das informações que são dadas mensalmente ao fisco por intermédio do profissional da contabilidade.

O sistema contábil de escrituração digital- o SPED Contábil define-se como a transformação de livros contábeis em arquivos digitais. Consiste na versão digital do livro diário, livro razão, livro balancetes diários, balanços e fichas de lançamentos comprobatórias dos assentamentos neles transcrito, com leiaute padrão e assinados com certificado digital. (ROSENO, 2012).

Também fazendo parte do projeto SPED, a Nota Fiscal Eletrônica surge como documento emitido e armazenado eletronicamente, com intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso da unidade federada do contribuinte. O projeto justifica-se pela necessidade de investimento público voltado pela integração do processo de controle fiscal. (SPED, 2014).

De acordo com Passos (2010), os contribuintes e contabilistas usufruem de vantagens, dentre elas a redução de custos de impressão e aquisição de papel, redução dos custos de armazenamento de documentos fiscais, coibimento de práticas desleais. Logo, as práticas de falsificação, desvios, contrabando cedem espaço para boas práticas de gestão, a qual exigem profissionais qualificados e comprometidos em realizar as tarefas de forma ética e íntegra.

#### **4. ÉTICA E O EXERCÍCIO DO CONTADOR NA ERA DIGITAL**

Diante das transformações ocorridas na profissão contábil, promovidas pela era digital, surge um desafio para os contadores: agir de forma ética diante das mudanças ocorridas nas práticas contábeis. As situações cotidianas de um profissional contábil mostram tais mudanças ocorridas, seja na elaboração de demonstrações contábeis, seja na transparência exigida pelo fisco. O profissional está rodeado de situações promovidas pela era digital, as quais podem condicionar aos contadores que negligenciam esse novo modelo de contabilidade a grandes ameaças.

A constante inovação da tecnologia de informação altera de forma contínua o modo de se fazer contabilidade, sendo fundamental um contador consciente de seu papel de protagonista neste novo momento de transformação e capaz de atualizar-se a tempo e acompanhar as mudanças que estão acontecendo bem como as que virão. O SPED marca definitivamente a entrada da contabilidade na era digital, surgindo uma nova forma de trabalho baseada em arquivos eletrônicos e amparada em tecnologias que permitem acesso em tempo real às informações por parte de todos os envolvidos na transação. (SASSO; ROSA; BARBOSA, 2011).

Assim como ocorre em qualquer uma das profissões existentes, essas transformações oriundas pela fase em que se passa a profissão contábil podem acarretar tanto ameaças como oportunidades, dependendo da forma que o profissional contador ver e reintegra-se às mudanças.

Desta forma o Código de Ética Profissional do Contabilista (1996), no seu capítulo

que fala sobre os deveres e penalidades, afirma que é dever do contabilista exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, sempre enfatizando a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e empresários, em prejuízo da dignidade e independência profissional.

Como visto, é importante que o contador exerça sua função sempre observando a legislação vigente e as atualizações inerentes a suas atividades, sempre resguardando os interesses dos usuários das informações contábeis, a fim de garantir sua dignidade e sua valorização profissional. O próprio artigo complementa no Parágrafo III, que também é dever do mesmo zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica para garantir rapidez e veracidade do que é informado.

O profissional contador possui grande valor social, contribuindo com melhores condições financeiras e ambientais à sociedade. Tal trabalho é reconhecido e valorizado quando praticado por profissionais atuantes de acordo com os princípios éticos. Como afirma Melo (2011), a ética é fator predominante capaz de trazer sucesso e credibilidade profissional principalmente no que tange adequação à atualidade. Uma informação atualizada e padronizada se torna importante para uma organização, trazendo em si uma ponte que liga e orienta os estabelecimentos empresariais às recomendações do Estado.

Na era digital novos desafios são apresentados ao profissional em questão, principalmente no que tange a responsabilidade civil e ética. As práticas contábeis necessitam hoje de rapidez e a sociedade não admite mais informações contábeis fora do contexto onde elas foram geradas.

A integridade e a responsabilidade pelos atos assumidos trazem ao contador uma forma de garantir a confiança e a dignidade de seus trabalhos realizados diante da massa social que ele está inserido. O resultado de um trabalho competente e dentro dos trâmites legais, garante mais do que a riqueza, a felicidade profissional.

Os Sistemas de Informações Contábeis e o próprio SPED, desafiam os profissionais atuantes na área a se adequarem e agirem de forma satisfatória à exigência dos usuários das informações. Esses usuários, principalmente o governo, exigem adequação e postura ética para atingir os seus principais interesses: qualidade das informações prestadas pelas empresas a fim de garantir a transparência e veracidade do que é informado, investigando o correto recolhimento de tributos.

## 5. METODOLOGIA

No que diz respeito aos objetivos e ao problema trata-se de uma pesquisa descritiva, teórico-empírica pontuando com dados coletados as abordagens teóricas, de natureza qualitativa, utilizando-se de instrumentos bibliográficos, tais como artigos, livros e periódicos, e uma pesquisa de campo com coleta de dados, interpretando fenômenos e atribuindo significados básicos quanto a forma de abordagem.

A pesquisa foi realizada na cidade de Mossoró- RN, com 75% [n=30] dos contadores atuantes nas empresas filiadas ao SESCON, utilizando um questionário como instrumento de pesquisa, contendo 10 (dez) perguntas fechadas, no período de 25 de Setembro à 31 de Outubro de 2014. Contudo, não foi possível atingir o universo de 40 (quarenta) contadores atuantes nas empresas que fazem parte do sindicato, mas permitiu tirar conclusões precisas e eficazes.

Foi dada ênfase aos profissionais das empresas sindicalizadas no SESCON, pois atuam em escritórios de contabilidade, possibilitando uma boa investigação científica e pelo contato mais direto com situações que requerem ética profissional, inclusive situações

tocantes à era digital.

## 6. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo será destinado à amostra dos resultados obtidos através das informações colhidas junto aos profissionais contábeis pesquisados. Para o leitor compreender de maneira mais fácil, cada item do questionário será introduzido, comentado e analisado, e representado graficamente quando necessário.

A primeira questão buscou saber dos contadores se o comportamento ético e as virtudes profissionais, tais como competência e eficiência tem representado um diferencial positivo na sua profissão e 97% [n=29] dos profissionais questionados responderam que sim. O comportamento ético no dia-a-dia de seu exercício profissional é importante, principalmente no momento em que se passa a ciência, uma época em que as informações são em tempo real e necessitam de profissionalismo, qualidade e precisão, sendo fundamental um agir ético e íntegro diante destas situações inovadoras.

Entretanto, para os outros 3% [n=01] a honestidade, a competência e a eficiência como virtudes profissionais do contador, não representam um diferencial positivo na sua vida profissional. Apesar de não haver grande expressividade na pesquisa, esse percentual representa que nem todos os contadores das empresas contábeis filiadas ao SESCON Mossoró-RN, acreditam e nem veem o agir ético como um distintivo positivo no seu dia-a-dia laboral, mas de forma expressiva a maioria acredita no potencial assertivo do comportamento ético na profissão.

Com intuito de saber se os profissionais da contabilidade têm dificuldades para se adequar a essa nova realidade da profissão, o segundo item do questionário apresentou que

33% [n=10] dos contadores têm dificuldades para se adequar. As constantes atualizações e exigências da Receita Federal em manter um padrão e transparências das informações contábeis impõem esses obstáculos. Os outros 67% [n=20] dizem não apresentar dificuldades para manter-se adequados e realizar seus trabalhos conforme padrão exigido, ético e verdadeiro. Logo, os contabilistas do SESCON Mossoró-RN, em sua maioria, garantem não ter dificuldades para enfrentar as mudanças que tem ocorrido na contabilidade na era digital.

Sabe-se que essa dinâmica na contabilidade resultante das transformações na elaboração e execução das informações contábeis, fiscais e escriturais, exige do contador utilização de recursos para ajustar-se e acompanhá-las. A terceira questão, considerada um complemento da questão anterior, procurou saber se esses profissionais atuantes buscam ferramentas para se adequarem às mudanças introduzidas pela era digital e 93% [n=28] afirmaram que sempre estão utilizando recursos como seminários, cursos, palestras e pesquisas, enquanto os outros 7% [n=02] não estão buscando estes instrumentos, sendo uma ameaça para sua carreira profissional.

Fazendo um comparativo entre as respostas obtidas no segundo e terceiro questionamentos, nota-se que apesar de a maioria dos questionados está sempre em busca de meios para se reintegrar das mutações ocorridas pelo dinamismo na contabilidade, esses recursos não são suficientes para superar as dificuldades enfrentadas, porém, contribuem para a maior parte dos contadores atuantes nas organizações filiadas ao SESCON.

Uma questão muito discutida na classe contábil é o agir ético diante de todas as situações da profissão. Complementando a primeira questão e buscando saber a importância dada pelos contadores interrogados em seguir normas de conduta expressas no código de ética do contabilista como fonte promissora do apogeu do profissional atuante, no item 4 foi

formulado a seguinte pergunta: *Na sua opinião, agir de forma ética em todas as situações do exercício profissional na era digital, garante sucesso profissional?* Dos 30 (trinta) questionados, 26 (vinte e seis) responderam que sim, admitindo que todo seu envolvimento com a profissão merecem um comportamento dentro das normas de conduta exigidas.

A transparência e a veracidade das informações exigidas principalmente pela era em que se passa a contabilidade necessitam da ética profissional para promover um trabalho digno e eficaz. Entretanto, 04 (quatro) dos que responderam a este questionamento, defendem a ideia de que o contador não necessariamente deve agir de forma ética para ser bem sucedido, apresentando uma leve contradição com o que foi obtido na primeira questão. Um grave problema que já vem sendo discutido há anos entre os contabilistas: a falta de profissionalismo ético diante das situações diárias do contador. Ações como essas causam um incômodo entre os demais que também estão inseridos no mercado, além de comprometer a classe profissional.

A fase em que se passa a contabilidade, na era digital, promove aos contadores uma nova forma de pensar e agir, dedicando-se a reintegração das mudanças e criando uma nova forma de oportunidades de negócios. A questão 05 quis saber dos contadores se a revolução digital no exercício da profissão trouxe oportunidades de negócios e crescimento profissional. Diante deste questionamento 87% [n=26] reconheceram que esse novo modelo de contabilidade criou oportunidades para seus negócios, contribuindo para sua carreira. Os outros 13% [n=04] afirmam não terem sido beneficiados com a implantação da escrituração digital.

Desta forma, a questão 06 trouxe como objetivo saber se a escrituração digital proporcionou conquista de mais clientes no mercado, e 73% [n=22] responderam que sim, enquanto 27% [n=08] disseram que não. Aqueles que afirmaram que a contabilidade digital trouxe uma conquista maior de clientes são profissionais que garantiram sua adequação às transformações e oportunizaram-se diante da situação, beneficiados com o surgimento de mais empresas e mais responsabilidade do contador em fornecer informações verídicas e íntegras.

O relacionamento com os clientes pode ter sido um dos motivos para 08 (oito) dos 30 (trinta) contadores questionados anteriormente afirmarem que esse novo modelo de se fazer contabilidade não proporcionou conquista de mais clientes, trazendo assim a questão 07 a seguinte pergunta: *Após a implantação do SPED, sua relação com os clientes melhorou, isto é, eles entendem a sua necessidade de agir de forma ética e precisa?* Vendo essa pergunta como importante para se saber o nível de relacionamento entre contador e cliente, quando trata-se de agir conforme exigências estabelecidas, 57% [n=17] responderam que sim, houve uma melhora nas relações com os empresários após a implantação do SPED. Os outros 43% [n=13] afirmaram que não, a relação com os clientes não representou um diferencial positivo na era digital da contabilidade.

A necessidade de agir eticamente, de seguir as normas, de atribuir valores a profissão, ainda continua sendo uma barreira enfrentada pelo profissional em questão, assim representa os dados obtidos, quando trata-se das relações com os empresários clientes. Muitos ainda não entendem essas necessidades, veem como oneroso, não se integram com a burocracia e principalmente com a transparência, acreditando que o contador pode driblar seus princípios e ferir sua ética comportamental, obrigando o profissional a perder o cliente para não agredir suas doutrinas e a valorização de sua classe.

Com o objetivo de saber dos contadores atuantes nas empresas contabilistas de Mossoró-RN filiadas ao SESCOB se ocorrem ameaças no exercício de sua profissão e no

próprio mercado em que está inserido, com o advento das tecnologias da informação contábil, a oitava questão trouxe como resposta que 16 (dezesesseis) dos interrogados responderam que existem ameaças, enquanto os 14 (quatorze) negaram tais ameaças, observando uma grande divergência de opiniões.

Nota-se então que no exercício laboral existem ameaças que podem comprometer a informação trabalhada, assim como no próprio mercado. Reconhecer indícios significa que preparação, qualificação e atualização nas atividades fundamentam a necessidade de estar apto a atuar nos negócios. Negando a existência de aversões, os contadores indicam que agem profissionalmente éticos e oportunizam-se com o momento em que se passa a ciência: a escrituração digital.

A nona questão trouxe a seguinte discussão: *Você acredita que aqueles profissionais da contabilidade que não acompanham as transformações ocorridas na sua profissão serão postos para fora do mercado, principalmente pela exigência dos usuários das informações contábeis?* Todos que responderam a este questionamento afirmaram acreditar que a principal consequência do não aprimoramento das transformações ocorridas na profissão acarreta perda de mercado e declínio. É bom saber que mesmo aqueles que se limitam a aprender o novo sabem que podem ser posto para fora do mercado, que exige informações em tempo real, verdadeiras e merece profissionais éticos e atualizados.

Toda exigência do governo e dos demais usuários da contabilidade em garantir a transparência e a fidedignidade das informações, como motivos de negligência e abandono da profissão, foi questionado no último item da pesquisa de campo, e 10% [n=3] responderam que sim. Já os outros 90% [n=27] negaram essa possibilidade. Constatou-se que a prática da negligência nas atividades dos contadores em questão não é bem aceita, e em vez de deixarem de lado as questões que não possuem conhecimento suficiente pra tomar decisões diante de suas atitudes, esforçam-se para enriquecer seus conhecimentos e agir de forma ética. Esses são um dos desafios da profissão de contador.

Portanto, os usuários das informações contábeis exigem de tal maneira que pressionam ao abandono da profissão. Contudo, os contadores pertencentes às empresas do SESCON Mossoró-RN, em sua maioria, acreditam que isso não é motivo de negligência nem abandono da profissão.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da pesquisa foi analisado como o contador está se comportando diante das transformações ocorridas na área, tais como utilização de recursos para adequação, a existência de ameaças e a visão da era digital na contabilidade como oportunidade de negócios. Constatou-se que os contadores do sindicato acreditam nas suas virtudes e na ética como promissoras do sucesso profissional, mas uma minoria não acredita nesse potencial da ética. Viu-se que a maioria dos questionados não apresentam dificuldades para se adequar a essa nova realidade da profissão e vem utilizando recursos para reintegra-se à dinâmica existente.

Um dos aspectos mais significantes evidenciados é que a fase em que se passa a contabilidade proporcionou aos questionados uma nova oportunidade de negócios, comportando-se oportunamente e conquistando mais clientes no mercado, mesmo que o relacionamento contador-empresa ainda seja conflitante. As ameaças também são reconhecidas pelos profissionais, desde a realização de atitudes dentro da atividade profissional sem conhecimento do que se faz, até a própria visão do mercado em relação ao profissional negligente, apesar da maior parte não admitir a existência delas na era digital da

contabilidade. Todos acreditam que os profissionais que não se comportam de acordo com as exigências da profissão, transparência e fidedignidade, não se reintegrando das transformações, serão postos para fora do mercado, não sendo essas exigências motivos de negligência e nem de abandono da profissão.

Constatou-se que os contadores atuantes nas empresas de contabilidade filiadas ao SESCON Mossoró-RN apresentam comportamento guiado pelo código de ética profissional, acreditando na progressão do sucesso profissional, e garantindo-se aperfeiçoador das mudanças ocorridas na profissão contábil, sempre buscando instrumentos para manter-se adequados e defendendo que a contabilidade digital proporcionou o surgimento de oportunidades de negócios e também de ameaças, demonstrando consciência de que é necessário sempre estar em busca das atualizações e que aqueles que não buscam comportar-se conforme exigências na era em que se passa a contabilidade serão postos para fora do mercado.

## REFERÊNCIAS

AGOSTINE, Carla; CARVALHO, Joziane Terezinha de. **A evolução da contabilidade: seus avanços no Brasil e a harmonização com as normas internacionais.** Disponível em:

<<http://www.academia.edu>>. Acesso em: 09 Ago. 2014.

CÂNDIDO, Norma Faria. **Ética profissional do contabilista: um meio de valorização do profissional contábil**, 2009. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis), Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena: Juína, 2009.

CARVALHO, Vania Silva de. **Percepção sobre o papel do código de ética na resolução de dilemas éticos: um estudo empírico na controladoria geral do município do Rio de Janeiro (CGM)**, 2009, 142 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade do Estado do Rio de Janeiro: Rio de Janeiro, 2009.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Código de ética profissional do contabilista.** Brasília: CFC, 1996.

CORDEIRO, Jailma do Socorro; DUARTE, Ana Maria da Paixão. O profissional contábil diante da nova realidade. **Qualit@s- Revista Eletrônica**, V. 1, 2006.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética geral e profissional em contabilidade.** 2. ed. 14. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.

MELO, Maurílio Alves de. A ética como instrumento de valorização do profissional contábil: um estudo de caso com os professores da Faculdade de Ciências e Tecnologia Mater Christi. ENCONTRO NORTE- RIOGRANDENSE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 7, 2011, Mossoró. **Anais...** Mossoró, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PASSOS, Gustavo Rique Pinto. **SPED- Sistema Público de Escrituração Digital: um novo paradigma em termos de conformidade tributária.** 2010, 142 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado- FECAP. São Paulo, 2010.

REIS, Aline de Jesus; SILVA, Selma Leal da; SILVA, Cleide Carneiro Alves da. **A História da Contabilidade no Brasil.** 2007. 13 f. Artigo (Graduação em Ciências Contábeis).

UNIFACS. São Paulo 2007.

RONDON, Ida Pereira Bernardo. **Comportamento ético na profissão contábil.** Disponível em: <<http://www.ice.edu.br/TNX/index.php?sid=497>>. Acesso em: 11 Out. 2014.

ROSENO, Edison. **Sistema público de escrituração digital- SPED contábil: impactos nas**

práticas de controle interno e gestão de riscos de empresas participantes do projeto piloto da Receita Federal. 2012, 129 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado- FECAP. São Paulo, 2012.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

SASSO, Alexandra; ROSA, Ivana Carla da; BARBOSA, Alberto. O SPED e seus reflexos na profissão contábil. ENCONTRO DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA, 6, 2011, Paraná. **Anais...** Paraná, 2011.

SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL- SPED. **Sítio SPED contábil, SPED fiscal, NFE, FCONT, CT-E, EFD-contribuições**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 09 Ago. 2014.

## **O IMPACTO DA DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DA CESTA BÁSICA: uma abordagem em supermercados de Aracati- CE**

Annyeale da Silva Maciel  
Rosângela Queiroz Souza Valdevino  
Auris Martins de Oliveira

### **RESUMO**

O presente estudo tem por escopo analisar o impacto da desoneração tributária no preço dos produtos que compõem a cesta básica, pois se tratam de produtos consumidos diariamente por grande parte da população. Essa pesquisa caracteriza-se como descritiva, qualitativa, e, quanto aos procedimentos, fundamenta-se em um estudo de caso. Para alcançar tal objetivo, foi realizado um estudo junto a dois supermercados localizados na cidade de Aracati- CE, em que foi realizada uma entrevista com roteiro estruturado. Ao analisar os resultados, constatou-se que em ambos os supermercados abordados, a desoneração causou uma redução no preço de venda de S1 e S2 em 4,93% e 5,9%, respectivamente. Na visão do entrevistado de S1, o impacto foi menor do que o esperado e na visão de S2, foi significativo. Essa redução causa um impacto positivo para os supermercados, pois pode proporcionar um aumento em suas vendas, e também para as famílias brasileiras, principalmente as de baixa renda, pois vão ter um maior acesso aos produtos de consumo básico sem comprometer grande parte de seu orçamento.

**Palavras-chave:** Desoneração. Cesta básica. Preço de venda.

## 1 INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira torna-se motivo de diversas discussões por tratar-se de um assunto complexo e que poucos têm o devido conhecimento. Para se administrar uma empresa atualmente exige-se bastante conhecimento em diversas áreas. No entanto, uma área bastante relevante é a de gerenciamento de tributos no que diz respeito à formação do preço de venda de produtos e serviços oferecidos pelas empresas.

De acordo com a *Organisation for Economic Co-Operation and Development - OECD* (2012), o Brasil ocupa a segunda posição da América Latina no quesito maior carga tributária, com uma porcentagem de 36,3% do Produto Interno Bruto - PIB, ficando atrás apenas da Argentina, com 37,3% do PIB.

Essa elevada carga tributária interfere diretamente na vida dos brasileiros, inclusive nos produtos da cesta básica, que são consumidos todos os dias por uma parte expressiva da população, pois os tributos repassados para o preço final dos produtos adquiridos pelos consumidores oneram igualmente pessoas com diferentes capacidades contributivas.

Devido a isso, o governo brasileiro editou, no ano de 2013, a Medida Provisória nº 609, que prevê a desoneração dos itens que compõem a cesta básica, atingindo tanto produtos alimentícios quanto produtos de higiene. Essa ação objetiva subsidiar os gastos com a alimentação, a fim de possibilitar que as famílias de baixa renda consumam mais esses produtos sem comprometer grande parte de seu orçamento.

Diante do exposto, é formulado o seguinte problema: qual é o impacto da desoneração tributária na formação do preço de venda da cesta básica em supermercados de Aracati- CE?

O objetivo geral deste trabalho foi evidenciar o impacto causado pela desoneração tributária na formação do preço de venda da cesta básica em supermercados de Aracati- CE. Em consonância com o objetivo geral, este trabalho tem como objetivos específicos: avaliar a relevância do planejamento como ferramenta de competitividade para as empresas; mostrar o que mudou no preço da cesta básica após a desoneração e conhecer os elementos que compõem o preço de venda dos produtos da cesta básica.

O trabalho mostra-se relevante, pois, segundo Pedrozo (2011), a carga tributária que incide sobre os produtos alimentícios é, em média, de 27,5% do valor total cobrado pelos produtos. Isso representa um percentual muito mais alto do que o incidente em países desenvolvidos, que é de 8%. Um elevado índice tributário sobre os alimentos tem um grande reflexo na vida dos brasileiros, pois é um assunto que interessa toda a sociedade, independentemente de sua classe social.

Esse trabalho justifica-se devido à retirada dessa elevada carga tributária que incidia sobre os alimentos da cesta básica brasileira, pois ao comparar o valor da cesta básica com o salário mínimo de um trabalhador, dá para ter-se uma noção do quanto influencia no orçamento familiar os gastos com produtos alimentícios. Dessa forma, o trabalho evidencia o quanto as famílias brasileiras poderão economizar com os produtos alimentícios básicos.

A pesquisa é de natureza qualitativa, com a finalidade de analisar os dados que foram coletados para responder ao problema elaborado. O estudo também caracteriza-se como descritivo e, quanto aos procedimentos, fundamenta-se em um estudo de caso.

O presente estudo constitui-se de cinco partes. A primeira é uma introdução do que será tratado durante o desenvolvimento desse estudo. Na segunda parte foi feito um referencial teórico que foi utilizado como base para a análise da pesquisa em questão. Em seguida, é definida a metodologia utilizada para a realização dessa pesquisa, logo após é realizada a análise dos resultados e, por último, têm-se as referências utilizadas no decorrer

desta pesquisa.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE (2013), o Governo Federal editou, em 08 de março de 2013, a Medida Provisória nº 609, que reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, bem como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que incidiam sobre os produtos de alimentação. Essa medida estimula a economia através da ampliação do consumo de produtos de primeira necessidade pelas famílias, sobretudo aquelas de baixa renda. Na seção seguinte é possível observar os conceitos da desoneração.

### 2.3 DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP (2013) afirma que a desoneração foi uma medida defendida por ela desde 2008, ao mostrar estudos que comprovavam que as famílias com ganhos inferiores a dois salários mínimos por mês destinam 30% de seu rendimento na compra de alimentos, enquanto famílias que ganham mais de 25 salários mínimos gastam apenas 12,7% de seu orçamento com a alimentação.

A desoneração dos itens da cesta básica pode refletir positivamente na redução dos custos associados à alimentação, aumentando o poder de compra dos consumidores, principalmente das famílias de baixa renda, considerando que o custo com a alimentação onera pesadamente essa classe. (INSTITUTO CNA, 2013).

### 2.5 PREÇO DE VENDA

A formação do Preço de Venda é um fator relevante para a empresa continuar no mercado. Atualmente, a formação do preço de venda baseia-se cada vez mais no mercado do que nos fatores internos, mas, mesmo assim, é importante para a empresa saber qual o seu preço mínimo de venda (WERNKE, 2004 apud ANTUNES, 2011).

Martins (2003) afirma que os preços podem ser fixados por meio de três métodos: com base nos custos, com base no mercado ou com base numa combinação de ambos. Crepaldi (2011) elucida que definir os preços apenas pelo mercado é um risco, pois ele não é nem deve ser o único caminho para a definição de preços, porém é necessário tê-los compatíveis com o mercado.

Desse ponto de vista, a política adequada na formação do preço de venda dos produtos se torna uma estratégia para a sobrevivência e uma forma de alcançar o sucesso de uma organização. Na visão de Crepaldi (2011), o produtor precisa aprender a gerenciar a contabilidade de custos de sua unidade, pois assim ele poderá melhorar a qualidade de suas decisões e tornar sua atividade mais competitiva.

Analisando esses conceitos, percebe-se que a formação de preços vai além de um simples processo de somar os custos e acrescentar uma margem de lucro. É preciso observar vários itens para que se tenha um resultado satisfatório.

## 3. METODOLOGIA

A pesquisa pode ser definida como o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico cujo objetivo fundamental é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos (GIL, 2008).

Destarte, para responder ao problema apresentado nesta pesquisa, foi realizado um

estudo de caso em dois supermercados localizados na cidade de Aracati-CE, onde foi estudada a formação do preço de venda dos produtos que compõem a cesta básica após a desoneração tributária. Segundo dados do DIEESE (2013), os produtos que compõem a cesta básica são: carne, leite, feijão, arroz, farinha de trigo, batata, tomate, pão, café, banana, açúcar, óleo e manteiga. A área desta pesquisa limitou-se ao município de Aracati-CE.

Quanto ao delineamento da pesquisa, Raupp e Beuren (2008) afirmam que esta delinea-se em três aspectos: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa configurou-se como descritiva. Para Cooper e Schindler (2014), a pesquisa descritiva pode envolver o recolhimento de dados e a criação de uma distribuição do número de vezes que o pesquisador observa um único elemento ou característica ou ela pode envolver relativamente a interação das duas ou mais variáveis.

Quanto aos procedimentos, este estudo fundamentou-se em um estudo de caso. Yin (2001) afirma que esse procedimento representa uma maneira de se investigar um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa caracterizou-se como qualitativa. Na pesquisa qualitativa, contemplam-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado (RAUPP; BEUREN, 2008).

Esta pesquisa foi realizada de forma direta, em visitas a cada supermercado abordado, a fim de obter os preços de venda. Para melhor facilitar o processo de análise, os supermercados foram denominados S1 e S2. Para realizar a coleta dos dados foi elaborada uma entrevista com roteiro estruturado com 8 (oito) perguntas abertas subdivididas em duas categorias: a primeira categoria abrangeu questões sobre informações gerais dos supermercados e a segunda buscou respostas para responder ao problema abordado. A coleta foi realizada em um curto espaço de tempo (entre os dias 13/11/2014 e 17/11/2014) numa tentativa de obter os preços sem grandes alterações, pois se tratam de produtos que sofrem muitas alterações em um curto período de tempo, devido à sua rotatividade e por diversas outras influências.

A escolha dos supermercados se deu devido ao fato de ambos serem os estabelecimentos mais frequentados da cidade por pessoas de várias classes sociais. Essa escolha se faz relevante porque esses produtos são consumidos independentemente da classe social ou poder aquisitivo por serem produtos básicos e de consumo popular. O tempo da pesquisa correspondeu ao período de abril de 2014 à novembro de 2014.

O tratamento dos dados foi feito por meio de uma análise de conteúdo e da compilação entre o referencial teórico e as respostas obtidas com a entrevista de roteiro estruturado aplicada aos funcionários dos dois supermercados da cidade de Aracati-CE. Segundo Bardin (2006), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo. O objetivo desse tipo de análise é a inferência, que recorre a indicadores, de conhecimentos relativos às condições de produção. Deste modo, por meio dessa relação e confronto entre as bases teóricas e a opinião dos entrevistados, foi possível analisar os resultados e elucidar o problema proposto, visualizando-o de maneira mais realista.

#### **4. RESULTADOS E DISCUSSÕES**

Neste capítulo são apresentados os resultados obtidos por meio da pesquisa e a análise referente a esses dados.

A análise dos resultados foi realizada a partir de uma entrevista com roteiro estruturado com perguntas abertas de caráter qualitativo aplicada a dois supermercados localizados na cidade de Aracati - CE.

A entrevista composta por 8 (oito) perguntas foi respondida por 2 (dois) funcionários das referidas empresas. Por meio da entrevista, foi possível analisar a estrutura do preço de venda dos produtos após a desoneração tributária instituída em 8 de março de 2013 .

#### 4.1 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A pesquisa foi realizada com enfoque em dois aspectos. O primeiro enfoque buscou informações gerais dos respondentes: sexo, nível de escolaridade, função desempenhada e tempo de trabalho na empresa. O segundo enfoque se deu para caracterizar a pesquisa e responder ao problema elaborado.

##### 4.1.1 Informações Gerais dos Respondentes

Por meio dos dados recolhidos, observou-se que ambos os entrevistados são do sexo masculino e possuem o mesmo nível de escolaridade: ensino superior incompleto. Quanto à função desempenhada, o entrevistado do S1 desempenha a função de auxiliar administrativo, enquanto o entrevistado do S2 desempenha a função de comprador. Por meio dessa informação, é possível perceber que não há uma função específica dentro dos supermercados para realizar o cálculo do preço de venda. Em relação ao tempo de trabalho nas empresas abordadas, o entrevistado de S1 atua há 9 (nove) anos na empresa enquanto S2 atua há 5 (cinco) anos. Assim, percebe-se que ambos têm um tempo considerável de trabalho na empresa para falar sobre o assunto.

##### 4.1.2 Caracterização da Pesquisa

Inicialmente, foi questionado sobre o regime de tributação adotado pela empresa e se esse regime encarece o preço da cesta básica. O entrevistado do S1 respondeu que o regime adotado é o Lucro Real, pois esse regime traz muitas vantagens para empresas supermercadistas por permitir créditos. Ele acredita que esse regime não encarece a cesta e, quando bem administrado, torna-se uma maneira de controlar o preço. O entrevistado do S2 respondeu que o regime adotado também é o Lucro Real e que essa escolha não encarece o preço da cesta.

Oliveira (2012) afirma que o setor de supermercados detém altos gastos com despesas fixas e variáveis. Desta forma, os supermercados pertencentes ao Lucro Real são beneficiados, uma vez que as despesas são deduzidas do lucro bruto, diminuindo a base de cálculo para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social.

Em seguida, procurou-se saber qual a margem de lucro adotada por cada empresa e se ela mudou após a desoneração. O entrevistado de S1 respondeu que a empresa não tem uma margem de lucro fixa. Ela varia de acordo com o produto e com a forma de aquisição, ou seja, se ele veio de dentro ou de fora do Estado. A margem de lucro de S1, segundo o funcionário, permaneceu a mesma após a desoneração do PIS e da COFINS. Isso aconteceu porque os fornecedores mantiveram o mesmo preço, o que os obrigou a manter a mesma margem. S2 disse que a margem de lucro da empresa, em um nível balanceado, gira em torno de 25% a 30%. Ela também não mudou de 2013 para 2014.

Segundo a E-commerce Brasil (2013), a margem de lucro é um fator determinante para a existência da maioria das empresas. Uma empresa com menor preço de venda pode vender mais, mas isso não significa maiores lucros. Para precificar um produto, é preciso

pesquisar e conhecer os fornecedores, concorrentes, fretes, estoques e demanda. Dessa forma, será possível determinar um preço adequado para a margem de lucro e que seja atrativo para os clientes.

Diante dessa afirmação, nota-se que os fornecedores foram a maior influência em S1 para que não houvesse alteração em sua margem de lucro. Já para S2, a permanência do mesmo valor pela margem não foi esclarecida, o que impede uma maior análise deste ponto.

Posteriormente, foi perguntando o quanto a desoneração dos impostos influenciou no preço de venda dos produtos da cesta básica. S1 afirmou que teve um impacto, mas ele esperava um impacto maior, pois, mesmo todos os produtos estando isentos, o fornecedor reduziu pouco o seu custo, obrigando a empresa a manter quase o mesmo preço. Muitas empresas grandes, principalmente as próprias fábricas, vendem seus produtos por um preço maior, porque são elas quem tem poder no mercado. Já para S2, o preço de seus produtos reduziu significativamente, não o esperado pela empresa, mas o necessário para reduzir um pouco seus custos.

O DIEESE (2013) afirmou, após o anúncio da medida provisória nº 609, de 8 de março de 2013, que desoneração tributária dos produtos podia não chegar ao consumidor final de maneira integral ou mesmo parcialmente, caso esse benefício fosse retido pelas empresas como forma de ampliar a margem de lucro sobre o faturamento. A possibilidade de que tal fato ocorra é maior quando uma ou mais empresas detêm grande parte do poder aquisitivo sobre o mercado do produto em questão. No caso da cesta básica, mesmo que a maior parte dos produtos seja comercializada de maneira concorrencial, alguns têm a produção ou processamento concentrado em poucas empresas.

Ao comparar a teoria com as respostas obtidas, percebe-se que, assim como dito pelo DIEESE (2013), o impacto da desoneração não chegou de forma integral aos consumidores porque os fornecedores não reduziram seus preços de acordo com o esperado. Dessa forma, o impacto obtido pela desoneração nos supermercados abordados chegou aos consumidores parcialmente devido à baixa redução no preço de custo dos produtos.

Dando continuidade, foi questionado sobre o preço de venda de cada produto antes e depois da desoneração dos impostos. S1 relacionou cada produto da cesta básica e seu preço atualmente caso ainda incidisse impostos sobre ela. Cada produto com seu preço e carga tributária estão relacionados no quadro abaixo:

Quadro 1: Preço da Cesta Básica antes da desoneração tributária em S1

Produtos	Peso da tributação (%)	Preço com tributos (R\$)
Carne	9,25%	16,92
Leite	2,06%	2,95
Feijão	0%	2,39
Arroz	2,2%	2,49
Farinha	0%	3,05
Batata	0%	3,39
Tomate	0%	2,69
Pão	0%	6,49
Café	11,05%	4,58
Banana	0%	1,59
Açúcar	14,25%	1,82
Óleo	12,71%	3,22

Manteiga	10,3%	2,68
Total	5,77%	54,26

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Para realizar o cálculo dos preços, foi utilizado o valor do preço de venda atual dos produtos fornecidos por S1 e acrescido a eles a alíquota dos impostos que foram retiradas com a desoneração. Observa-se que muitos produtos da cesta já estavam isentos de impostos antes da desoneração total. Segundo S1, o leite e o arroz já eram isentos de PIS, COFINS e IPI, porém o ICMS substituto incide quando os produtos vêm de outro Estado. Além desses, o ICMS substituto incide também no café, no óleo e na manteiga. A porcentagem total de impostos na cesta é de 5,77%.

Assim como S1, o entrevistado de S2 também relacionou o preço dos produtos e a porcentagem de tributos que incidiam sobre eles. O cálculo dos preços foi realizado da mesma forma que em S1. Os dados de S2 constam no Quadro 2:

Quadro 2: Preço da Cesta Básica antes da desoneração tributária em S2

Produtos	Peso da tributação (%)	Preço com tributos (R\$)
Carne	9,25%	15,62
Leite	0%	2,79
Feijão	2,05%	2,19
Arroz	0%	2,69
Farinha	2,03%	2,97
Batata	0%	2,95
Tomate	0%	2,49
Pão	0%	6,75
Café	11,5%	4,10
Banana	0%	1,49
Açúcar	14,25%	1,59
Óleo	9,25%	2,99
Manteiga	9,25%	2,87
Total	5,42%	51,49

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Com base nos dados fornecidos por S2, percebe-se que o ICMS substituto incide em alguns produtos diferentes de S1. No caso de S2, os produtos que incidem ICMS substituto são o feijão, a farinha e o café. Devido à alíquota do ICMS, produtos de S2 como o óleo e a manteiga tiveram uma porcentagem menor de impostos do que em S1. Os impostos correspondem a 5,42% do preço total da cesta básica.

Ao compararmos o preço total da cesta básica de S1 e S2 temos:

Quadro 3: Comparação dos preços da cesta entre S1 e S2 antes da desoneração

Supermercado	Carga tributária (%)	Preço (R\$)
S1	5,77%	54,26
S2	5,42%	51,49

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

O valor da cesta básica foi calculado considerando apenas um produto de cada como componente da mesma. Dessa forma, observa-se que antes da desoneração, S2 obtinha uma pequena vantagem em relação a S1. A cesta de S1 custa R\$ 2,77 a mais do que a cesta de S2. Essa pequena diferença pode influenciar muitos consumidores na escolha de seus supermercados, principalmente os que possuem uma renda menor, levando em consideração que essa diferença aumentará se acrescentarmos as outras unidades dos produtos que compõem a cesta. Após a medida provisória que prevê a desoneração de todos os impostos federais da cesta básica, os preços de S1 ficaram da seguinte forma:

Quadro 4: Preço da Cesta Básica após da desoneração tributária em S1

Produtos	Peso da tributação (%)	Preço sem tributos (R\$)
Carne	0%	15,49
Leite	2,06%	2,95
Feijão	0%	2,39
Arroz	2,2%	2,49
Farinha	0%	3,05
Batata	0%	3,39
Tomate	0%	2,69
Pão	0%	6,49
Café	1,8%	4,19
Banana	0%	1,59
Açúcar	0%	1,59
Óleo	3,46%	2,95
Manteiga	1,05%	2,45
Total	1,04%	51,71

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Observa-se que ainda incidem impostos nos seguintes produtos: leite, arroz, café, óleo e manteiga. Essa pequena porcentagem corresponde ao ICMS substituto, que ainda é cobrado mediante operações fora do Estado. Ao ser comparado o preço dos produtos antes e depois da desoneração, percebe-se que alguns produtos permaneceram com o mesmo preço. Segundo S1, o preço desses produtos não sofreu alteração porque eles já eram isentos de impostos federais, permanecendo apenas com o ICMS substituto. Observa-se que o produto que teve a maior redução foi o açúcar, com uma queda de 14,46% no seu preço, seguido da manteiga, com uma queda de 9,39% e do café, com uma redução de 9,31%.

O preço dos produtos de S2 após a desoneração tributária são os seguintes:

Quadro 5: Preço da Cesta Básica após a desoneração tributária em S2

Produtos	Peso da tributação (%)	Preço sem tributos (R\$)
Carne	0%	14,29
Leite	0%	2,79
Feijão	2,05%	2,19
Arroz	0%	2,69
Farinha	2,03%	2,97
Batata	0%	2,95
Tomate	0%	2,49
Pão	0%	6,75
Café	2,25%	3,75
Banana	0%	1,49

Açúcar	0%	1,39
Óleo	0%	2,74
Manteiga	0%	2,63
Total	0,37%	48,62

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Observando os dados de S2, nota-se que, assim como em S1, o ICMS substituto também incide em alguns alimentos. No caso de S2, o ICMS substituto incide apenas em três produtos, mostrando que a empresa não compra muito fora do Estado. Assim como em S1, poucos produtos sofreram uma redução significativa nos preços. O produto com maior redução em S2 também foi o açúcar, com uma queda de 14,38% no preço, seguido do café, com 9,33% e da carne, com 9,3%. Nota-se também, que S2 possui produtos mais baratos do que S1, exceto pelo pão e pela manteiga, mostrando que é importante considerar, além dos fatores internos, o mercado para formação do preço de venda.

Ao comparar o preço total de ambas as cestas básicas, teremos os seguintes resultados:

Quadro 6: Comparação dos preços da cesta básica entre S1 e S2

Supermercado	Preço antes da desoneração (R\$)	Preço após a desoneração (R\$)	Redução do preço (%)
S1	54,26	51,71	4,93%
S2	51,49	48,62	5,9%

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Observando o quadro acima, nota-se que a empresa S2 teve uma maior redução em seu preço se comparado a S1. Enquanto S2 teve uma queda de 5,9%, S1 reduziu seu preço em 4,93%. Essa diferença entre as quedas é influenciada, em grande parte, pelos fornecedores, pois como foi já dito por autores e pelos próprios respondentes, a escolha do fornecedor acaba se tornando uma estratégia competitiva para a empresa. A diferença entre as quedas pode ser explicada pelos fornecedores, pois nota-se que enquanto S1 compra seis produtos de fora do Estado, incidindo o ICMS substituto sobre eles, S2 compra apenas três produtos, pagando menos impostos e reduzindo assim, sua carga tributária.

Segundo a Associação Brasileira de Supermercados – ABRAS (2013), em pesquisas realizadas após o anúncio da desoneração, o preço da cesta básica deveria ter uma redução entre 6,7% e 7%. Essa redução acabou não acontecendo nos supermercados abordados, onde a redução foi, em média, de 5,42%.

Quando perguntado sobre o impacto da desoneração, os respondentes tiveram opiniões distintas. S1 respondeu que o impacto foi muito pequeno. Apesar de ter uma pequena diferença de quase 1% entre eles, para S2, a redução no preço da cesta foi significativa. Isso mostra uma visão diferente acerca de tributos entre os entrevistados.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para atingir o objetivo proposto nesta pesquisa e responder ao problema elaborado, realizou-se, primeiramente, um estudo bibliográfico a fim de fundamentá-la e embasá-la. Posteriormente, sucedeu-se a um estudo de caso por meio da realização de uma entrevista com roteiro estruturado com 8 (oito) questões aplicada a uma população de 2 (dois) supermercados localizados na cidade de Aracati- CE. Para finalizar, foi feita uma análise dos resultados por meio da compilação entre o referencial teórico e as respostas dos entrevistados.

Foi possível perceber, a partir dos dados levantados, que a Medida Provisória nº 609,

de 8 de março de 2013, que determina a desoneração de todos os impostos federais da cesta básica, foi uma medida positiva para as empresas objetos de estudo. De acordo com a análise, nota-se que houve uma redução no preço da cesta em ambos os supermercados. Essa redução é influenciada por diversos fatores: método de cálculo de preço de venda, fornecedores (custo), margem de lucro e impostos.

Analisando os tributos que incidiam na cesta básica dos supermercados S1 e S2, observa-se que a carga tributária antes da desoneração era maior em S1 devido ao ICMS substituto que incidia em mais produtos do que em S2. Enquanto S1 tinha uma carga tributária de 5,77%, S2 possuía uma carga de 5,42% sobre a cesta (considerando apenas uma unidade de cada produto componente da cesta). Após a desoneração, o preço da cesta caiu em 4,93% em S1 e 5,9% em S2. Esse resultado, na visão dos entrevistados, teve um contraste, pois, para S1, a redução foi mínima e, para S2, a redução aconteceu como a empresa esperava, considerando-a significativa. A maior queixa dos supermercados foi com relação aos fornecedores, pois ambos alegaram que a redução não foi maior devido a estes, que não baixaram seus preços. Isso reforça a necessidade de uma melhor escolha dos fornecedores e de buscar aqueles de dentro do Estado para que não seja necessário pagar o ICMS substituto, reduzindo mais ainda a carga tributária dos produtos.

Diante disso, pôde-se concluir que tanto em S1 quanto em S2, o preço da cesta básica reduziu, em uma média de 5,42%. Essa redução, apesar de pequena, já causa um impacto no orçamento das famílias brasileiras, principalmente nas de baixa renda, que comprometem maior parte de sua renda com esses produtos do que aquelas com uma renda maior.

Por meio do referencial teórico foi possível atingir os objetivos específicos de avaliar a relevância do planejamento como estratégia de competitividade entre as empresas; mostrar o que mudou no preço da cesta básica após a desoneração e conhecer os elementos que compõem o preço de venda dos produtos. O objetivo específico de identificar o impacto causado pela desoneração tributária na formação do preço de venda da cesta básica foi atingido por meio da análise dos dados obtidos com a pesquisa, que mostrou que o preço da cesta básica foi reduzido em ambos os supermercados abordados, apesar das opiniões distintas dos entrevistados.

No que diz respeito às limitações do estudo, a dificuldade para se ter acesso às informações em um dos supermercados e o fato de só terem sido analisadas duas empresas foram fatores que impediram uma maior abordagem do assunto.

Para pesquisas futuras, sugere-se que se faça uma pesquisa sobre a carga tributária de produtos de grande consumo e que não estão inseridos na cesta básica. Outra sugestão seria fazer um confronto entre o custo de produtos da cesta básica comprados dentro e fora do Estado, respeitando a legislação vigente deste.

## REFERÊNCIAS

- ABRAS, Associação Brasileira de Supermercados. **Desoneração dos produtos da cesta básica**, 2013.
- ANTUNES, Guilherme Scarduelli. **Análise gerencial de custos em uma lanchonete localizada em Criciúma**. Bacharelado (Administração) – Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC, 2011.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo** (L. de A. Rego & A. Pinheiro, Trads.). Lisboa: Edições 70. (Obra original publicada em 1977), 2006.
- BRASIL. Medida Provisória nº 609, de 08 de março de 2013. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação

e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em:<

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/MPs/2013/mp609.htm> >. Acesso em: 12 set. 2014.

COOPER, Donald R; SCHINDLER, Pamela S. **Business research methods** / Florida Atlantic University, Wittenberg University.—12 ed., 2014.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

DIEESE. **Departamento Interestadual de Estatística e Estudos**. Disponível em:

<<http://jboss.dieese.org.br/cesta/>>. Acesso em 10 out. 2014.

E-COMMERCE BRASIL, **Dicas para obter uma margem de lucro saudável**. Disponível em: < <http://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/dicas-obter-margem-de-lucro-saudavel/>> Acesso em : 22 nov. 2014.

FIESP- Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. **G overno anuncia desoneração da cesta básica, medida defendida pela Fiesp desde 2008**. Disponível em:

<<http://www.fiesp.com.br/noticias/governo-anuncia-desoneracao-de-impostos-federais-da-cesta-basica-medida-defendida-pela-fiesp-desde-2008/>> Acesso em: 16 nov.

2014. INSTITUTO CNA. **Efeito da desoneração da cesta básica sobre o aumento da demanda de alimentos**. Relatório de inteligência, 2013.

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

INSTITUTO CNA. **Efeito da desoneração da cesta básica sobre o aumento da demanda de alimentos**. Relatório de inteligência, 2013.

MARTINS, Eliseu, 1945. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo : Atlas, 2003.

OECD. ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENTS.

**Latim America: Tax revenues continue to rise, but are low and varied among countries, according to new OECD-ECLAC-CIAT report**. Disponível em:

<http://www.oecd.org/ctp/latin-america-tax-revenues-continue-to-rise-but-are-low-and-varied-among-countries-according-to-new-oecd-eclac-ciat-report.htm> Acesso em: 15 maio. 2014.

OLIVEIRA, Alirio Cardoso de. **Simples Nacional/** Cinésio Corte, José Carlos Gomes Damasceno, Paulo Alfredo Ferreira Pinto Júnior – Nova Venécia: UNIVEN/ Faculdade Capixaba de Nova Venécia, 2010.

PEDROZO, Soraia Abreu. Carga Tributária dos Alimentos- **Diário do Grande ABC**, 2011.

Disponível em: < <http://www.dgabc.com.br/Noticia/158664/carga-tributaria-dos-alimentos-chega-a-27-5->>. Acesso em: 20 de out. 2014.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Trad: Daniel Grassi. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

## **IMPACTO DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED) SOBRE A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

Aletheia Zanow  
Antônia Wigna de Almeida Ribeiro

### **RESUMO**

A proposta deste estudo é verificar se a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) tem impacto sobre a arrecadação. A metodologia utilizada foi da regressão com dados em painel. Para isto, foram avaliados dados como Receita Tributária; Produto Interno Bruto (PIB); repasses da União às unidades federativas (transferências), todos em termos per capita; e o número de postos; coletados no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), das 27 unidades federativas do Brasil, no período de 1996-2010. A eficiência da política fiscal foi capturada pela variável dummy SPED, indicando uma estimativa significativa e positiva sobre a arrecadação. Os resultados sugerem que a obrigatoriedade do uso do SPED contribui para aumentar a receita tributária no Brasil, reduzindo a evasão fiscal. Esta resposta é condizente com a análise econômica da obediência tributária, que parte do princípio de que o comportamento do contribuinte deriva de um cálculo racional acerca dos custos e dos benefícios da sonegação, que estão diretamente relacionados com o risco dos ilícitos tributários serem auditados, e uma consequente penalização. Este estudo é original na abordagem do problema, uma vez que avalia a reforma do governo eletrônico de forma quantitativa, utilizando instrumentos estatísticos para análise dos dados coletados.

**Palavras-chave:** SPED, governo-eletrônico, administração tributária, dados em painel

## 1. INTRODUÇÃO

Desde a década de 80, pós-crise mundial de 70, os países buscam se adaptar a dinâmica de uma economia globalizada que exige um Estado mais ágil e descentralizador, capaz de atender as demandas da sociedade.

A necessidade do equilíbrio das finanças públicas, equacionando o crescente aumento dos gastos sem a contrapartida da receita pública, leva o Estado, no seu papel de indutor do crescimento econômico e prestador de serviços, a ser questionado quanto a sua legitimidade e capacidade gerencial dos recursos públicos.

Para Lopreato (2006, p.1), “A confiança na trajetória sustentável das contas públicas é vista como peça central na determinação das inter-relações com a política monetária, a política cambial, os fluxos de capitais e o risco-país.” A importância das finanças públicas também é destacada no trabalho de Mihaljek e Tissot (2003), considerando que as mesas são como um indicador de alerta, uma vez que sinalizam ou escondem fragilidades do restante da economia.

Dessa forma, uma gestão pública eficiente considera a importância de constantes inovações na administração tributária, de forma a garantir que arrecadação de tributos seja organizada no sentido de restringir a evasão fiscal e reduzir custos operacionais na fiscalização e arrecadação.

Sob essa ótica é que os administradores tributários do Brasil passaram a pensar numa forma de modernizar a sistemática até então utilizada em seus processos de fiscalização e controle. Para isso, seria necessária a integralização dos fiscos, padronização e compartilhamento de informações, uniformização das informações, eficiência no controle e identificação de ilícitos tributários. (PORTAL SPED, 2012).

Essa ideia de integralização e compartilhamento de informações já vinha desde o ano de 2003, com Emenda Constitucional nº 42, quando introduziu o inciso XXII no art. 37 da Constituição Federal. Porém, somente em 2005, no II Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), é que representantes da Receita Federal, da Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e os das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais, assinaram os Protocolos de cooperação nº 2 e nº 3, com o objetivo de implantação do Sistema de escrituração Digital (SPED) e, também, a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

Dentre os benefícios advindos a partir com a implantação do SPED, a expectativa era de que proporcionaria redução dos custos administrativos, redução de tempo despendido com a presença de auditores nos estabelecimentos dos contribuintes, fortalecimento do controle e da fiscalização, bem como o aperfeiçoamento ao combate à sonegação de impostos, entre tantos outros que, em linhas gerais, tornaria a administração tributária mais eficiente em sua tarefa de arrecadação de receitas tributárias. (PROTAL SPED, 2012).

Diante do exposto, e sob o questionamento de que o SPED teria atendido às expectativas dos órgãos de interesse é que se dá o objetivo desta pesquisa: é investigar empiricamente o efeito da implantação do SPED sobre a arrecadação dos estados brasileiros.

A motivação para tal estudo se dá pela relevância do tema que modificou a sistemática até então adotada por parte da administração pública; a necessidade de uma constatare revisão de literatura, devido às alterações recorrentes na legislação tributária; e principalmente, pelo fato de haver pouca pesquisa cujo objetivo tenha sido mensurar os efeitos da adoção da política.

É possível encontrar na literatura pesquisas que buscaram tal efeito. No entanto, a maior parte dos trabalhos encontrados trata do assunto na forma qualitativa. Uma exceção é a pesquisa de Da Silva *et. al.* (2013), que verificou a influência da implementação do SPED

contábil sobre os resultados econômicos e financeiros (receita bruta e lucro líquido legal) declarados pelas 500 maiores empresas listadas na revista Exame, no período de 2004 a 2009. Para esta análise, utilizou a metodologia de dados em painel testando a hipótese nula da ausência de relação entre essas variáveis. O resultado confirmou que o SPED contábil aumenta a eficácia e a eficiência da auditoria da administração tributária, confirmando um incremento nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas integrantes da amostra analisada.

Portanto, a exemplo de Da Silva (2013), aqui será utilizada uma abordagem quantitativa com a metodologia de dados em painel, porém, sob a ótica da administração pública. As variáveis a serem utilizadas serão a Receita Arrecada pelos Estados; Produto Interno Bruto (PIB); Repasses da União às unidades federativas (transferências); todos em termos per capita; analisadas num período que vai de 1996 a 2010.

## 2. ASPECTOS GERAIS ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Administração Tributária é a atividade administrativa do Poder Pública direcionada à arrecadação e fiscalização de tributos. Dessa forma, o Estado arrecada os recursos necessários para atender a demanda dos cidadãos em relação aos serviços públicos essenciais: saúde, educação, segurança.

A partir da Emenda Constitucional nº 42/2003, a importância da Administração Tributária foi destacada ao incluir os incisos XXII no artigo 37:

“as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.” (JUSBRASIL, 2014)

Para Bird (2010) a eficiência na arrecadação de tributos não deveria estar focada no aumento das receitas, mas sim na diferença entre o realizado e o potencial a ser explorado. Em geral, o potencial a ser explorado é igual a arrecadação máxima que a Administração Tributária obterá se todos os contribuintes cumprissem com sua obrigação de pagar o imposto devido, o que corresponderia a uma situação hipotética, tendo em vista a possibilidade da evasão fiscal, o que Da Silva et al (2013) chamaram de “*tax gap*”.

Para minimizar o “*tax gap*” e reduzir a evasão fiscal, a Administração Tributária faz um esforço de fiscalizar através de duas estratégias: auditoria interna e auditoria externa. O primeiro diz respeito ao trabalho de verificar, através de sistemas internos de controle, analisando a consistência de toda a movimentação financeira; já auditoria externa requer um nível de investigação mais complexo e especializado para a identificação da fraude (DA SILVA *et al*, 2013).

Assim, a Administração Tributária parte do princípio que o contribuinte é um potencial fraudador do fisco, baseado no modelo sobre escolhas criminosas de Becker (1967 apud ALLINGHAM; SANDMO, 1972), que considera que o cidadão que declara imposto tende a buscar a maximização do seu interesse, isto significa pagar o menor valor de imposto tendo em vista a possibilidade de auditoria e penalidade. No caso de evasão fiscal, esta só ocorre com base em um julgamento racional, isto é, se houver a chance de detecção e punição do Estado sobre o contribuinte que sonegar, fará com que a sonegação fiscal seja mínima (ALLINGHAM; SANDMO, 1972).

No entanto, outros estudos apontam que uma boa governança na alocação dos

recursos arrecadados gera um aumento espontâneo na arrecadação, diminuindo a evasão fiscal, tendo em vista a transparência e contraprestação dos serviços públicos, garantindo a legitimidade das instituições de forma mais democrática e mais eficiente. Como citam Christopoulos e Bastos (2012), a administração tributária moderna trabalha o relacionamento entre fisco e contribuinte, com base na responsabilidade (*accountability*), confiança e transparência, de forma a estreitar a relação entre Governo e cidadão.

Daude e Melguizo (2010) apresentaram uma pesquisa que aponta que quando os cidadãos percebem que o Estado consegue empregar as receitas tributárias para prestar um bom serviço à sociedade, o cidadão aceita pagar qualquer valor, mesmo que a carga tributária seja alta, pois entende que haverá retorno ao usufruir dos bens e serviços oferecidos pelo Estado.

Nesta linha, Andreoni, Erard e Feinstein (1998 *apud* KLEVEN *et al*, 2011) expõe que a aderência às normas tributárias deve considerar os aspectos psicológicos ou culturais como normas sociais, a moral dos tributos, patriotismo, culpa e vergonha. Ou seja, existem razões não econômicas que influenciam o contribuinte a pagar corretamente os impostos mesmo tendo capacidade de sonegar.

No Brasil, no entanto, a forma de promover a democratização e dinamizar a relação do governo e cidadão foi a de implantar o governo eletrônico, de forma a melhorar o atendimento dos serviços, aumentar a transparência e controle social.

Quanto à tecnologia da informação como instrumento facilitador da administração pública, para Haldenwang (2004), o Governo Eletrônico não só aumenta a eficiência da gestão pública, mas melhora a oferta de serviços públicos e aumenta a transparência dos processos políticos.

Para Da Silva *et al* (2013), este controle das informações a partir da Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC) permite a Administração Tributária o acesso cruzado de um vasto volume de informações que facilita a auditoria interna dos contribuintes, de forma a fiscalizar a sonegação fiscal. Para dar cumprimento à parte referente ao compartilhamento de cadastro e informações fiscais, foi criado o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

### **3. SPED – SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL**

Parte integrante do Programa de aceleração e Crescimento do Governo Federal 2007-2010 (PAC), o SPED é Considerado um avanço no âmbito da administração pública. Surgiu com o Decreto nº 6.022 de 2007, com objetivo de padronizar e compartilhar informações contábeis e fiscais de forma a integrar os fiscos, uniformizar obrigações acessórias e otimizar o controle para um cruzamento de dados mais eficiente possibilitando a identificação daquilo que a administração tributária chama de “ilícitos tributários”.

A Constituição Federal já previa desde 2003 em seu artigo 37, inciso XXII, uma integração entre as Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Portanto, no ano de 2004 no primeiro Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), representantes das três esferas de governo se reuniram a fim de buscar soluções que atendessem às exigências de integração das administrações, padronização de informações, redução de custos, maior eficácia da fiscalização, bem como uma melhoria no cruzamento de informações. Assim, no ano posterior, quando aconteceu o segundo ENAT, foram assinados os protocolos de cooperação nº 02 e 03 para o desenvolvimento e implantação o Sistema Público de Escrituração Digital, como também a Nota Fiscal Eletrônica (BRASIL, 2007).

Conforme o Portal Nacional do SPED (BRASIL, 2007), os benefícios advindos a

partir da implantação da política abrangentes à administração tributária e aos contribuintes são:

- Redução de custos;
- Eliminação de papel que, além de reduzir custos, contribui para a preservação do meio ambiente;
- Simplificação das obrigações acessórias;
- Uniformização das informações que o contribuinte presta ao fisco;
- Redução de práticas fraudulentas involuntárias ou intencionais, o que ajuda a combater à sonegação;
- Redução de fiscalização no estabelecimento do contribuinte;
- Simplificação e agilidade dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- Fortalecimento do controle e da fiscalização entre as administrações tributárias;
- Maior produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- Melhor qualidade e rapidez na informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
  - Redução do “Custo Brasil”.

No Brasil, o SPED foi instituído com os projetos de Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e.

### 3.1 ECD – Escrituração Contábil Digital

Instituída pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 787/07, a ECD tem como finalidade substituir os livros Diário, Razão, e seus auxiliares, bem como os Balancetes e Balanços escriturados em papel pela forma de escrituração digital.

O art. 3º da referida IN, discorre a respeito da obrigatoriedade, no que se refere aos fatos contábeis à adoção da ECD, que na oportunidade se restringe às sociedades empresárias sujeitas a tributação com base no Lucro real, e às sociedades que têm acompanhamento econômico-tributário diferenciado sujeitas à tributação com base no Lucro Real. Quanto às demais sociedades, a utilização da ECD se dá de forma facultativa. A partir de 1º de janeiro de 2014, com a Instrução Normativa RFB no. 1.420/13, a obrigatoriedade do uso estendeu às:

“II – [...] pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que distribuírem, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), parcela dos lucros ou dividendos superior ao valor da base de cálculo do Imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita; e  
III - as pessoas jurídicas imunes e isentas”. (BRASIL, 2013).

Para Costa *et al* (2010) a principal diferença entre a escrituração mercantil e a escrituração digital é que, a partir desta última, em todo o processo não há mais a utilização de

papel. Nessa sistemática o contador gera o arquivo no modelo previamente especificado pelo fisco, a informação contábil é enviada para validação através do Programa Validador e Assinador (PVA), o arquivo digital é enviado ao SPED que posteriormente emitirá um resumo com os termos de abertura e encerramento remetidos à Junta Comercial que poderá dar a autenticidade ao documento.

### 3.2 EFD – Escrituração Fiscal Digital

Costa (2010) conceitua escrituração fiscal como todo um conjunto de registros de saídas e entradas numa organização. Fazem parte desta escrituração os livros de registro de entrada e saídas de mercadoria, de Apuração do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte e Telecomunicações (ICMS), de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o livro de registro de Inventário.

A fim de substituir a forma impressa de escrituração desses livros, foi instituída a Escrituração Fiscal Digital (EFD), através do Convênio ICMS nº. 143, de 15 de dezembro de 2006, que define a EFD como “um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. (CONFAZ, 2006)”

O mesmo convênio trata da obrigatoriedade da utilização da EFD que é abrangente aos contribuintes do ICMS ou do IPI, podendo ser dispensados, caso a dispensa seja autorizada pelo fisco da unidade federada do contribuinte e pela Secretaria da Receita Federal. Portanto, todas as informações referentes à apuração do ICMS e IPI deverão ser geradas num arquivo digital com todos os documentos fiscais e demais informações que interessem aos fiscos estadual e federal para que sejam submetidos ao Programa Validador e Assinador (PVA) para sua validação (BRASIL, 2007).

A Escrituração Fiscal Digital desobriga o contribuinte à impressão dos documentos, no entanto não o isenta da guarda de seus arquivos digitais. Conforme o Ato COTEPE ICMS nº. 09/08 e suas alterações, o contribuinte é responsável por guardar os arquivos da EFD, bem como demais documentos que deram origem à escrituração conforme os prazos estabelecidos na legislação tributária.

### 3.3 NF-e - Nota Fiscal Eletrônica

Obrigatória desde 2005, a NF-e eletrônica foi o primeiro dos projetos a entrar em vigor. Com ela, a empresa emissora fica responsável por gerar um arquivo eletrônico assinado de forma digital e que contenha as informações fiscais da operação comercial. Este arquivo será transmitido via internet à Secretaria da Fazenda de jurisdição do contribuinte para autorização do uso, à Receita Federal, que é repositório das NF-e emitidas, e à Secretaria de Fazenda de destino da operação, quando se tratar de operação interestadual. (PORTAL DA NF-e, 2014).

A nova sistemática teve como objetivo substituir o documento fiscal emitido em papel por um digital com validade jurídica, simplificar as obrigações acessórias e permitir o acompanhamento das operações comerciais em tempo real pelo fisco. Além disso, o projeto visava os seguintes benefícios às administrações tributárias:

- “Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal;
- Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
- Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela

- fiscalização de mercadorias em trânsito;
- Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação;
  - Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da RFB (Sistema Público de Escrituração Digital - SPED).” (PORTAL DA NF-e, 2014).

Dos benefícios citados, vale ressaltar o aumento na receita de arrecadação, uma vez que a nova tecnologia proporcionaria à administração pública ferramentas que lhe permitisse monitorar as transações comerciais no momento em que elas aconteciam, inibindo assim a prática da evasão fiscal. Trabalhos como o de Barbosa (2011) podem confirmar a eficácia desta política: a fim de analisar o efeito da NF-e sobre a arrecadação do ICMS, comparou setores obrigados à sua utilização com os não obrigados, verificou que aqueles que aderiram à política obtiveram uma receita de arrecadação, em média, superior aqueles não contemplados por ela.

De acordo com Fernandez (2012), o projeto iniciou em seis estados brasileiros ainda na fase testes: São Paulo, Rio Grande do Sul, Bahia, Goiás, Santa Catarina e Maranhão; mais tarde foi ganhando abrangência com inclusões de novas atividades a partir do cronograma de obrigatoriedade definido pelas unidades da federação.

#### 4. METODOLOGIA

A fim de captar o efeito do SPED a partir de sua obrigatoriedade sobre a arrecadação das unidades federativas do Brasil, aqui será utilizada a metodologia de dados em painel que, conforme Wooldridge (2010), esta, tem sido repetidamente utilizada em avaliações de políticas, que é objeto de estudo desta pesquisa. O método consiste na análise de um conjunto de dados onde as mesmas unidades são acompanhadas em pelo menos dois períodos de tempo.

Para este fim, será utilizada a seguinte equação:

$$\ln Receptaspc_{it} = \beta_0 + \beta_1 \ln PIBpc_{it} + \beta_2 sped_t + \beta_3 \ln postos_{it} + \beta_4 \ln transpc_{it} + v_{it} \quad (1)$$

Onde:

$\ln Receptaspc_{it}$  é o logaritmo da arrecadação *per capita* do *i-ésimo* estado no período *t*;

$\ln PIBpc_{it}$  é o logaritmo do PIB *per capita* do *i-ésimo* estado no período *t*;

$Sped$  é uma *dummy* que assume valor 1 nos anos em que em que vigorou a obrigatoriedade do SPED e 0 caso contrário;

$\ln postos_{it}$  é o logaritmo do número de postos fiscais utilizado aqui como uma Proxy da infraestrutura de fiscalização do *i-ésimo* estado no período *t*;

$\ln transpc_{it}$  é o logaritmo das transferências *per capita* do *i-ésimo* estado no período *t*;

$v_{it}$  são os erros aleatórios; e os

$\beta$ 's são os parâmetros a serem estimados.

O painel de dados será composto pelas seguintes informações:

- Receita percapta

- PIB Percapita
- Transferências Percapita (repasses da União às unidades federativas)
- Dados sobre os anos em que o SPED passou a ser utilizado
- Informações sobre a infraestrutura de fiscalização

A amostra se refere aos 26 estados brasileiros e distrito federal, analisada num período de tempo que vai de 1996 a 2010 (a partir de 1996 os dados são apresentados com uma metodologia de contagem diferenciada), conforme informações coletadas a partir do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

No que se refere à literatura econômica sobre os componentes responsáveis pela formação das receitas tributárias pode-se resumir os efeitos esperados a partir da seguinte tabela:

**Tabela 1** – Efeitos esperados dos componentes da arrecadação.

Variável	Expectativa
PIB <i>per capita</i>	+
SPED	+
Transferências <i>per capita</i>	-
Número de Postos	+

Fonte: elaboração dos autores

Ou seja, espera-se que a variável relativa ao PIB per capita exerça um efeito positivo sobre a variável dependente, pois quanto maior a base tributária, maior a capacidade arrecadatória.

A expectativa quanto à variável dummy é de que seja positiva, uma vez que a obrigatoriedade da utilização do SPED propiciaria à administração pública maior eficiência na fiscalização, o que possivelmente poderia inibir às práticas de evasão fiscal.

Quanto às Transferências *per capita*, o efeito que se espera desta variável sobre a arrecadação é negativo. Sobre isso, Afonso e Lobo (1996) falam de um desinteresse dos governos receptores de grandes volumes de transferências em aumentar suas próprias arrecadações. Portanto, entende-se que quanto maior for o volume de transferências da União para os Estados, menor o esforço de arrecadação dos mesmos.

Por fim, a expectativa quanto a Proxy número de postos sobre a arrecadação é de que seja positiva, já que tais instrumentos tratam principalmente de inibir práticas lesivas ao estado, como é o exemplo da sonegação fiscal.

## 5. DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

A fim de captar o efeito do SPED sobre a arrecadação, foi utilizada a metodologia de dados em painel a partir de informações relativas à arrecadação estadual, produção, repasses intergovernamentais, infraestrutura, todas em termos per capita, para as vinte sete unidades federativas entre 1996 e 2010.

Os resultados das estimativas dispostas na equação (1) estão apresentados na tabela a seguir:

Tabela 2 – Resultado das Estimacões

Variável Dependente: logaritmo da Arrecadação <i>per capita</i>	
Variável Explicativa	Coefficiente
$\ln(\text{PIB}_{pc})$	1,562* (0,251)
$\ln(\text{Trans}_{pc})$	0,458* (0,075)
$\text{Sped}$	0,192** (0,092)
$\text{lpostos}$	-0,007 (0,007)
Constante	1,271* (0,494)
$N = 390$	$R^2 - \text{Whitin} = 0,860$
$\text{Wald}(x2) = 1771,28$	$\text{Between} = 0,332$
$\text{p-valor}(x2) = 0,000$	$\text{Overall} = 0,522$

Fonte: elaboracão dos autores

Obs.: \* significativo a 1% e \*\* significativo a 5%.  
Erro-padrão entre parênteses

Com base nas estimativas dos coeficientes e seus erros padrão, é possível identificar que somente a variável *lpostos* mostrou-se não significativa, diferentemente das demais que apresentaram significância estatística a níveis de 1% e 5%. Além disso, pode-se perceber um efeito conjunto das variáveis explicativas sobre a dependente, visto que a estatística de Wald apresenta valor elevado, o que leva a assumir que o conjunto das variáveis explicativas usado na função de arrecadação é capaz de explicar individual e conjuntamente a arrecadação, no período analisado.

A atividade produtiva apresentou um efeito positivo, o que confirma à expectativa na relação PIB *per capita* e arrecadação *per capita*. Com uma estatística significativa a 1%, a estimativa mostra que para cada crescimento de 1% no PIB *per capita* das unidades federativas, haverá um acréscimo 1,562% na arrecadação, ou seja, para cada real *per capita* a mais na produção estadual, ter-se-á um acréscimo de aproximadamente um real e cinquenta centavos na arrecadação *per capita*.

O que se observa entre a relação das transferências da União em favor dos Estados é de um efeito positivo na arrecadação. A estatística aponta uma elasticidade de 0,458, o que quer dizer que para um aumento de 1% no volume de repasses de recursos *per capita* às federações, haverá um aumento de 0,458% na receita *per capita*. Apesar do resultado oposto ao esperado, há na literatura trabalhos cujos resultados mostraram uma relação também favorável entres essas variáveis, a exemplo de Schwengber e Ribeiro (2000).

No que se refere à *dummy* SPED, nota-se que a mesma apresentou um efeito positivo sobre a arrecadação *per capita*. Este é um indicativo que a implantação do SPED no Brasil foi capaz de afetar o comportamento das receitas de arrecadação oriundas dos estados, ou seja, os resultados captam um crescimento nas receitas de arrecadação a partir do SPED.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O SPED é uma política fiscal que começou a vigorar no Brasil a partir do ano de 2007. O projeto de implantação visava entre outras finalidades, simplificar o processo e ao mesmo tempo otimizar a fiscalização a fim de inibir práticas fraudulentas que levavam à sonegação fiscal (BRASIL, 2007).

A fim de verificar o efeito da implantação da política, esta pesquisa utilizou-se da metodologia de dados em painel onde foram utilizados dados sobre arrecadação das receitas oriundas dos estados, PIB, transferências e infraestrutura das 27 federações, entre 1996 e 2010, coletados a partir do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)

O impacto investigado pode ser captado pela *dummy* representativa do SPED que integrou a função de arrecadação. O parâmetro associado à mesma, além de positivo, mostrou-se significativo, o que constatou que a política foi responsável por alterar o comportamento das receitas arrecadas pelos estados, confirmando às expectativas quanto à variável SPED.

Há também de se reconhecer a importância das demais variáveis, exceto a *Proxy* número de postos que não apresentou significância estatística, relativas à base tributária e transferências da União aos Estados, dada suas estatísticas significativas que comprovam que as mesmas possuem uma relação positiva nas receitas de arrecadação.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, J. R.R. e LOBO, T. “Descentralização Fiscal e participação em experiências democráticas retardatárias”. **Planejamento de Políticas Públicas**. Nº 14 (1996). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/128>. Acesso 28 jun 14.
- ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. **Income tax evasion: a theoretical analysis**. Journal of Public Economics, Amsterdam, v. 1, n. 3/4, p. 323-338, Nov. 1972. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=T58HVWmYw-kC&oi=fnd&pg=PA305&ots=ef9kZXJ0sr&sig=g4zMB96mFL0t-5Q9TZJ6WGnY4dE#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 20 jun. 2014
- BARBOSA, M. P. C. **Impactos da Nota Fiscal Eletrônica na Arrecadação do ICMS no Estado do Ceará: uma análise setorial**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Ceará – UFC. p. 73, Fortaleza, CE. 2011.
- BIRD, R. **Smart Tax Administration**. World Bank, Washington, DC. © World Bank. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/10152>. Acesso em: 21 jun. 2014.
- BRASIL. **SPED** (2007). Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/historico.htm>. Acesso: 18 jun 14.
- BRASIL. **Instrução Normativa 1.420 19 dez 2013**. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2013/in14202013.htm>. acesso 20/06/2014. Acesso: 01 jul 2014.
- BRASIL. **Instrução Normativa 787 19 nov 2007**. Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7872007.htm>.

Acesso 20/06/2014. Acesso: 01 jul 2014.

CHRISTOPOULOS, B. G. C.; BASTOS, F. S. **Administração tributária eficiente, democracia e desenvolvimento: experiências internacionais sobre índices de transparência fiscal e sua utilidade para o Brasil**. Revista Discente DIREITO GV-redGV, v. 1, n. 2, p.11-30, Ago.2012. Disponível em:  
<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/redgv/article/view/23835> Acesso em: 22 jun. 2014.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Ato COTEPE ICMS nº. 09 , 18 de abril de 2008**. Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em:  
[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2008/ac009\\_08.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2008/ac009_08.htm). Acesso em: 23 jun 2014.

COSTA, A. J. D da; SOARES, M. C. P; SANTOS, C. L. dos; FILHO, E. J. D; RIBEIRO, R. S. Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): a nova tecnologia da informação da área contábil e fiscal. **Revista ETIC**. V. 6. Nº 6. Disponível em :  
<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/view/2516/2040>. Acesso: 23 jun 2014.

COSTA, F. L. da.; Contribuição a um projeto de reforma democrática do Estado.

**Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v.44, n.2, Apr.2010. Disponível em:

<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122010000200004>. Acesso em: 26 jun. 2014.

DA SILVA, A. F.; RIQUE PINTO PASSOS, G.; GALLO, M. F.; SEVERINO PETERS, M. R. SPED – Public Digital Bookkeeping System: influence in the economic-financial results declared by companies. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. Jul-Set.2013. Disponível em: <http://rbgn.fecap.br/RBGN/article/view/1330> . Acesso em 22 jun. 2014.

DAUDE, C; MELGUIZO, A.; NEUT, A. **Fiscal policy in Latin America: countercyclical and sustainable at last?**. OECD Publishing, 2010.

FERNANDEZ, M. L. A. **Avaliação da Utilização de Documentos Fiscais Eletrônicos na Rastreabilidade de Cargas**. Dissertação de Mestrado. Escola Politécnica da USP. São Paulo, SP. 2012. Disponível em: [http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3143/tde-19072013-](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3143/tde-19072013-121330/pt-br.php)

[121330/pt-br.php](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3143/tde-19072013-121330/pt-br.php). Acesso: 18 mai. 2014.

HENRIQUE, N. S. Arrecadação Brasileira Pós-SPED: A eficácia da Fiscalização Eletrônica.

**Revista LICEU**. V.2 nº. 2. p. 29-47. 2012. Disponível em:

[file:///C:/Users/wigna/Downloads/1430-11013-1-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/wigna/Downloads/1430-11013-1-PB%20(1).pdf). Acesso: 01 jul 2014.

JUSBRASIL. Art. 37 inc.XXII da Constituição Federal de 1988. Disponível em:

<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/10711235/inciso-xxii-do-artigo-37-da-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em 26 jun. 2014

KLEVEN, H. J.; KNUDSEN, M. B.; KREINER, C. T.; PEDERSEN, S. ; SAEZ, E.

**Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark**.

Econometrica, 79 (3), 651–692, Denmark, 2011. Disponível

em:<<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.3982/ECTA9113/abstract>>. Acesso em 27 jun. 2014.

LOPREATO, F. L. C. **O papel da política fiscal: um exame da visão convencional**. Texto para Discussão. IE/UNICAMP n. 119, fev. 2006. ISSN 0103-9466

MIHALJEK, D.; TISSOT, B. **Fiscal positions in emerging economies: central banks' perspective**. In: Participants in the meeting. 2003. p. 10. Disponível em:

<[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1188109#page=16](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1188109#page=16)> Acesso em: 22

jun. 2014.

NFE. Disponível em:

<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/sobreNFe.aspx?tipoConteudo=HaV+iXy7HdM=#mQhuA1Z2dCo=>. Acesso: 24 jun. 2014.

RIBEIRO, S. M. R. **Reforma do aparelho de Estado no Brasil: uma comparação entre as propostas dos anos 60 e 90.** In: CONGRESO DELCLAD.7.Anais... Lisboa, 2002, p. 1-21.

Ruschel, M. E., Frezza, R., & Utzig, M. J. S. (2011). O impacto do sped na Contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 10(29), 9-26.

SCHWENGBER, S.B. e RIBEIRO, E.P. **O Impacto do Fundo de Participação (FPE) no Esforço Tributário dos Estados: uma estimativa do potencial de arrecadação do ICMS.** in IV Prêmio STN de Monografias, Brasília: ESAF. 2000

ALVES DE SOUZA, M., & ILARINO, S. (2010). SPED (SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL): IMPACTOS DA SUA IMPLANTAÇÃO NA EMPRESA XX. *e-Civitas*, 3(2).

SIQUEIRA, M. L. **Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do imposto sobre a renda no Brasil.** 2004. 125 f. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

HALDENWANG, C. V. **Electronic Government (E-Government) and Development Does the Digital Divide Contribute to the Governance Divide?** IN: EADI-conference in Ljubljana. 2004. Disponível em:<

[http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/0957881042000220886#.U7BONpUg\\_rc](http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/0957881042000220886#.U7BONpUg_rc)>

Acesso em: 24 jun. 2014.



ANAIS  
ISSN 2357-9404

## **ARTIGOS APROVADOS NA MODALIDADE BANNER**

## **CONTROLES INTERNOS, GERENCIAMENTO E CONTROLE DE UM HOTEL NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ-RN.**

Wesley Fernando Lopes Teodoro  
Mirian Cardoso de Oliveira Andrade  
Antônia Wigna de Almeida Rivbeiro

### **RESUMO**

O presente trabalho tem por objetivo identificar qual a importância da implantação dos controles internos na administração hoteleira para tomada de decisão perante os gestores. Para tanto foi utilizado a aplicação de um questionário junto ao gestor de uma empresa hoteleira na cidade de Mossoró. Após identificar os mecanismos de controle utilizados pela empresa, pôde-se identificar que é evidente a importância do controle interno nessa empresa, não só pela organização dos processos e fidedignidade das informações contábeis como também ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. A pesquisa demonstrou que a empresa adota manuais de procedimentos nos quais definem os parâmetros e limites a serem utilizados pela mesma. Ficou evidente também a importância do controle interno nessa empresa, não só pela organização dos processos e fidedignidade das informações contábeis como também ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

**Palavras-chave:** Controle Interno; Controladoria; Gestão.

## **A CONTABILIDADE RURAL E SUA IMPORTÂNCIA PARA A GESTÃO DO AGRONEGÓCIO: um estudo sobre a percepção dos produtores rurais**

Josinaldo Ramos da Silva  
Izís de Fátima Santos de Arruda  
Marcleide Maria Macêdo Pederneiras

### **RESUMO**

O atual cenário do agronegócio impõe aos empresários rurais uma gestão que busca pela excelência e segurança em seu planejamento empresarial, o que pode ser facilitado com uma boa aplicação da Contabilidade Rural. Sendo assim, buscou-se através do presente artigo evidenciar o grau de percepção dos produtores rurais sobre a contabilidade rural e sua importância para a gestão do agronegócio, considerando a contabilidade como uma ferramenta indispensável para o desenvolvimento econômico e financeiro de qualquer empresa. Além disso, é importante mencionar que o crescimento econômico do Brasil está ligado diretamente ao desenvolvimento de seus vários setores, dentre eles destaca-se o agronegócio, que é considerado um dos setores mais importantes da economia brasileira e que tem contribuído expressivamente para o desenvolvimento social, econômico e financeiro de várias regiões de nosso país, sendo o mesmo responsável por gerar um grande número de empregos ativos. Os métodos utilizados para alcançar os objetivos deste estudo foi o descritivo, destacando o uso de procedimentos bibliográficos e de levantamento de dados através da aplicação de um questionário juntos aos produtores rurais. Concluiu-se que os produtores rurais se utilizam da Contabilidade Rural, através de anotações próprias para o gerenciamento de seus negócios e mesmo não conhecendo a contabilidade rural e não a utilizando formalmente em suas atividades, os produtores rurais, objetos deste estudo, se utilizam em sua maioria de anotações próprias para tomar decisões de seus negócios.

**Palavras-chave:** Contabilidade Rural. Agronegócio. Gestão do Agronegócio

## **A APLICABILIDADE DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO PARA MICROS E PEQUENAS EMPRESAS NO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL**

Paula Renata Ferreira do Nascimento  
Fábio Paiva de Lima  
Dayse Emanuelle Campelo Francisco

### **RESUMO**

O número de micro e pequenas empresas (MPEs) que abre a cada ano no Brasil vêm crescendo casa vez mais. O problema é que muitas dessas empresas não suportam as pressões normais do cotidiano e acabam encerrando suas atividades com pouco tempo de vida. Atualmente o fluxo de informações dentro de uma empresa de pequeno porte fica maior e mais complexo, exigindo cada vez mais um número maior de dados para auxiliar a tomada de decisões, sendo assim necessário um planejamento antecipado de ações. O objetivo dessa pesquisa foi verificar a eficiência e eficácia do planejamento estratégico como ferramenta de gestão para pequenas empresas a partir da análise comparativa dos resultados financeiros e das estruturas organizacionais entre duas empresas onde uma delas não utilizava essa ferramenta e outra vem implantando esse processo há algum tempo. Para isso foi necessário descrever os principais conceitos relacionados a planejamento estratégico e ao ambiente das pequenas empresas, avaliou-se a amplitude do planejamento como ferramenta de gestão dentro de duas empresas de pequeno porte entrevistando seus proprietários e gestores, identificando as características e perspectivas individuais dessas empresas e por fim se comparou as análises financeiras de cada uma delas.

**Palavras-chave:** Micro e Pequenas empresas, Planejamento Estratégico.

## **A IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL PARA TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA JR CONTABILIDADE, EM CAICÓ/RN**

Francisco Wagner de Sousa  
Salmo Batista de Araújo  
Wilma Moizanara de Melo

### **RESUMO**

O presente artigo consiste em conhecer a importância da informação contábil para a tomada de decisão: um estudo de caso na empresa JR Contabilidade, em Caicó-RN, com os objetivos de Identificar quais são as informações contábeis que a JR Contabilidade subsidia as empresas-clientes, tornando-as relevantes para a tomada de decisão, analisar como a JR Contabilidade apresenta suas informações contábeis para seus usuários, avaliar a qualidade das informações contábeis que são repassadas para as empresas-clientes e descobrir se a JR Contabilidade fornece as informações contábeis adequadas para a tomada de decisão de acordo com a necessidade dos usuários, para isso foi realizado uma pesquisa para levantar dados que dessem respaldo a análise do estudo, através de uma entrevista com o contador da JR Contabilidade e a aplicação de questionários com as suas empresas-clientes, além das opiniões dos autores como referência para elevar a o grau de conhecimento sobre o assunto abordado, sendo voltado para a contabilidade gerencial e com foco sobre os usuários internos, com finalizações das devidas sugestões de melhoramento sobre as dificuldades que foram detectadas na JR Contabilidade.

**Palavras-chave:** Informações Contábeis. Tomada de decisão. Usuários Internos.

## **A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA PARA A GESTÃO PÚBLICA: Um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Areia Branca-RN**

Ítalo Carlos Soares do Nascimento  
Mayara Kênia da Silva Faustino  
Antonia Thamara Oliveira Campelo

### **RESUMO**

A auditoria é um ramo da contabilidade que tem a função de verificar a precisão dos registros contábeis com a finalidade de combater a fraudes e prevenir irregularidades dentro de uma instituição. Para o setor público é o meio pelo qual a gestão da instituição pode testificar a sociedade a veracidade das informações, além de examinar a adequação, a eficácia e a legalidade dos controles internos, dos atos, fatos e das informações contábeis, financeiras e operacionais das unidades públicas. Neste sentido, o objetivo desta pesquisa está em identificar a relevância e a contribuição da auditoria para a gestão da Prefeitura Municipal de Areia Branca-RN. A questão central está em evidenciar quais os motivos levam a entidade utilizar as informações da auditoria na sua gestão. Com isso, identificar quais medidas corretivas são tomadas após a realização das auditorias na prefeitura e ainda enfatizar os reflexos e vantagens alcançados com as auditorias na entidade em estudo. Quanto à metodologia, o trabalho é de caráter qualitativo e descritivo. Como resultados foi possível verificar que a prefeitura utiliza a auditoria para atender os critérios de fiscalização do governo, como ferramenta de melhoria do controle interno e para prestar esclarecimentos à sociedade, além de garantir novos recursos, atender as obrigações legais e prestar contas à sociedade. Constatou-se que a auditoria é de inteira relevância para o setor público, uma vez que o seu objetivo está em demonstrar fidedignamente a real situação da entidade que, por conseguinte necessita de maior transparência na apresentação dos resultados.

**Palavras-chave:** Gestão Pública. Auditoria. Demonstrações Contábeis.

## **UMA ANÁLISE COMPARATIVA EM RELAÇÃO A APLICABILIDADE DO ORÇAMENTO PÚBLICO E A LRF DESTINADO À SAÚDE NO MUNICÍPIO DE AFONSO BEZERRA – RN NO EXERCÍCIO DE 2013**

Marcondes Nunes de Freitas  
Caroline Ivina R. de Moraes  
Fausto Alexandre V. Silveira

### **RESUMO**

A contabilidade é uma ciência que possui bastante relevância quanto ao registro, controle e interpretação das contas públicas. No Brasil a contabilidade aplicada no setor público vem se tornando cada vez mais relevante, tanto na arrecadação de recursos quanto na questão de gastos do governo. A administração pública como um todo, direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de ações contábeis, obtém normas específicas na Lei 4.320/64 conhecida como Lei do Orçamento Público. Dessa forma, este trabalho tem como propósito, realizar uma análise comparativa, entre as receitas públicas arrecadadas e o percentual gasto com essa arrecadação, para as despesas públicas na área da saúde, tomando-se como base, os dados obtidos no instrumento contábil, Orçamento Público, como forma de atendimento das exigências na Lei de Responsabilidade Fiscal. Diante dos fatos ora expostos, foi elaborado um comparativo de dados, especificando e analisando as receitas e despesas na saúde da LOA de 2013, com a Lei de Responsabilidade Fiscal. A pesquisa demonstrou que no período de 2013, o governo atendeu a todos os requisitos legais da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto aos limites analisados, mostrando que houve preocupação do governante em desenvolver sua gestão fiscal de forma responsável, dando assim um resultado satisfatório da pesquisa, por atender aos seus objetivos.

**Palavras-chave:** Orçamento Público. Lei de Responsabilidade Fiscal. Saúde.

## **REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS: UM ESTUDO NOS MAIORES BANCOS ATUANTES NO MERCADO BRASILEIRO NO PERÍODO DE 2009 A 2013**

Mailon Thierry Feitosa  
Roberta Rodrigues de Sousa Alves  
Cleverton Henrique Nascimento  
Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira

### **RESUMO**

O presente trabalho investigou o impacto da aplicação da redução ao valor recuperável de ativos nos três maiores bancos que atuam no mercado brasileiro: Itaú, Bradesco e Banco do Brasil. Definida no pronunciamento técnico 01 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, essa redução deve ser aplicada sempre que o valor contábil de um ativo esteja superior ao seu valor recuperável por meio da venda ou do uso. O parâmetro para seleção foi o valor do patrimônio líquido, apresentado em ranking divulgado pelo Banco Central do Brasil, referente às informações do ano de 2014. Trata-se de uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, documental e bibliográfica quanto aos procedimentos e qualitativa quanto à abordagem do problema. O estudo concluiu que houve perdas por imparidade nos três bancos analisados, observadas tanto em ativos tangíveis, como edificações e equipamentos, quanto em ativos intangíveis, como softwares e direitos bancários. As maiores perdas, em termos percentuais, foram registradas pelo Banco Itaú, e foi no Banco do Brasil que ocorreram as menores e mais homogeneamente distribuídas perdas ao longo do período analisado.

**Palavras-chave:** Redução ao valor recuperável. CPC 01. Impairment.

## **VIABILIDADE FINANCEIRA: um comparativo entre os Regimes Próprios de Previdência Social dos Municípios de Felipe Guerra e Mossoró- RN**

Anita de Brito Amorim  
Rosângela Queiroz Souza Valdevino  
Adriana Martins de Oliveira

### **RESUMO**

O trabalho teve como objetivo analisar quais os critérios adotados pelos Municípios de Felipe Guerra e Mossoró- RN que garantiram a viabilidade financeira do RPPS nos anos de 2012 a 2013. A presente pesquisa é de caráter descritivo, qualitativo e tratou-se de um estudo de caso. A técnica utilizada foi uma entrevista, realizada mediante questionário constituído por 7 (sete) questões abertas e estruturadas. O referido instrumento de coleta de dados foi dirigido aos presidentes do RPPS dos Municípios de Felipe Guerra e Mossoró- RN. De posse dos dados, foi possível identificar uma correlação entre teoria e prática em ambos os RPPS investigados. Verificou-se, portanto, que eles compreendem perfeitamente quais as necessidades exigidas na obtenção de um sistema previdenciário eficaz, transparente e bem administrado. Os RPPS impõem uma estrutura de funcionamento dos fundos e institutos como uma razão favorável para seus servidores originários do cargo público municipal. Na análise feita sobre quais os critérios adotados pelos respectivos municípios, observou-se que o G1 possui uma alíquota de 17,59%, sendo considerado como um fundo de previdência por estar associado à secretária de administração e por ser fiscalizado pelo ente federado municipal. G2 encontra-se em uma situação mais favorável em suas arrecadações, com um percentual de 17,40%. Tanto o G1 quanto para o G2, estão de acordo com as leis que os regem, as normas que são impostas por elas e o gerenciamento acontecem de forma semelhante, não deixando que as diferenças existentes influenciem nas tomadas de decisões.

Palavras-chave: Sistema Previdenciário. Viabilidade Financeira. Município.

## **NOTA FISCAL ELETRÔNICA E SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - SPED: Diagnóstico de sua aplicação na indústria de grande e pequeno porte**

Francisco Valmir Dias Soares Júnior  
Márcio Marques de Oliveira  
Rafael Ramon Fonsêca Rodrigues

### **RESUMO**

Os órgãos de tributação com o intuito de diminuir a sonegação fiscal, criaram em 2007 com o Programa de Aceleração do Crescimento um projeto para atender a esse objetivo que foi o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Este sistema veio para substituir todas as obrigações acessórias que a empresa tinha com os órgãos de fiscalização, como os livros fiscais e as demonstrações contábeis. Os três pilares desse projeto são: Escrituração Contábil Digital; Escrituração Fiscal Digital e a Nota Fiscal Eletrônica. O presente trabalho tem o objetivo principal de analisar se a adoção do Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica trouxeram os benefícios propostos na sua criação. A metodologia deste trabalho consistiu na realização de um estudo de caso em duas empresas, sendo: uma empresa salineira de grande porte Norte-Riograndense, e uma indústria de pequeno porte no ramo de fundidos do estado de Minas Gerais. Aplicou-se questionários de perguntas abertas nos setores de Auditoria Fiscal dessas empresas que são os setores que trabalham diretamente no processo de implementação e aplicação do SPED e da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e. Como principais resultados, foram identificados: a redução dos custos de material ligados a obrigações acessórias e emissão de documentos fiscais; agilidade no processo de emissão e controle fiscal de tributos e potencial redução de obrigações acessórias, pois o respectivo processo de implantação ainda não é obrigatório em todas elas.

**Palavras-chave:** Sistema Público de Escrituração Digital, Sonegação fiscal, Benefícios.

## **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE CORRETAGEM DE SEGUROS NA CIDADE DE CAICÓ/RN**

Salmo Batista de Araújo  
Thales Vinicius de Oliveira

### **RESUMO**

O Planejamento tributário possui uma característica relevante no tocante à economicidade de tributos. Com o seu uso adequado os empresários podem decidir em um lapso temporal qual o regime de tributação mais adequado e mais econômico para sua empresa de forma lícita. Objetiva-se com este trabalho demonstrar que, com o planejamento tributário adequado, a empresa estudada, poderá obter uma redução em sua carga tributária de forma legal. No tocante aos objetivos específicos: 1) analisar entre dois regimes tributários, lucro presumido e simples nacional, qual é mais adequado para uma empresa que atua no ramo de corretagem de seguros na cidade de Caicó/RN, onde foi visto através da análise dos dados obtidos, que o regime tributário menos oneroso para a empresa em estudo seria o simples nacional; 2) comparar os regimes tributários analisados, demonstrando a empresa qual regime poderá lhe proporcionar uma economicidade em tributos; 3) analisar de forma econômica o regime tributário mais adequado para a empresa. Após a comparação dos dados obtidos tornou-se visível que se a empresa estivesse enquadrada no regime tributário simples nacional, teria obtido uma economia de R\$ 128.010,60 (cento e vinte e oito mil, dez reais e sessenta centavos), em relação ao regime tributário atual na qual a empresa encontra-se optante. Conclui-se que os objetivos foram alcançados, identificando através de um planejamento tributário o melhor regime em que a empresa estudada obterá uma economia tributária e com isso um melhor desempenho no mercado competitivo.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário, Simples nacional, Regimes tributários.

## **O CONHECIMENTO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL PELOS FUTUROS CONTADORES: UMA ANÁLISE A PARTIR DA PERCEPÇÃO DE ALUNOS DA ESFERA PÚBLICA**

Francisco Cícero de Lima  
Nilzo Oliveira de Sousa  
Hilderline Câmara de Oliveira

### **RESUMO**

Este artigo é fruto de uma pesquisa de campo que teve como escopo central investigar e analisar o nível de conhecimento dos alunos de contabilidade referente às considerações fundamentais do ramo da contabilidade voltada para o meio ambiente. O estudo foi realizado em uma universidade da esfera pública localizada na cidade do Natal. O público alvo do estudo foram os discentes do curso de Ciências Contábeis, utilizou-se aplicação de questionário, observação e pesquisa bibliográfica. A pesquisa mostrou que os objetivos da Contabilidade Ambiental são bem definidos e todos em prol do meio ambiente, visto que essa questão tem sido uns dos temas mais importantes e debatidos nas últimas décadas.

**Palavras-chave:** Contabilidade ambiental. Contadores. Meio ambiente.