

A CONJUNTURA DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL EM 2019

Pablo Eduardo Nikolais Teixeira Bonifácio da Silva¹; Arlindo Menezes da Costa Neto²

RESUMO

O estudo tem como objetivo verificar o cenário acadêmico dos programas de pós-graduação (PPG) em ciências contábeis no Brasil e para isso foi necessário apresentar seus indicadores em âmbito regional, tais como: quais os programas; as linhas de pesquisa; a unidade federativa; a nota do curso, Conceito CAPES; a quantidade de cursos disponíveis de mestrado e doutorado bem como a quantidade de vagas e a natureza da instituição. Os dados foram extraídos através do Portal CAPES no período de 2019. Por meio dos resultados, observa-se que há um crescimento da oferta de programas de Pós-Graduação *stricto sensu* no Brasil, principalmente nas regiões Centro-Oeste e Nordeste, o que não pode ser dito para a região Norte, que não há programa em oferta. Todavia, tal crescimento não retira a dominância das regiões Sul-Sudeste, onde não só estão os principais programas em números absolutos como também em conceito CAPES. Conclui-se, portanto, que ainda existente dentre as regiões brasileiras, a segregação na oferta e qualidade dos PPG em Ciências Contábeis, tem sido reduzida pelo empenho das Universidades das regiões até então não tão expressivas no cenário de Pós-Graduação Nacional. **Palavras-chave:** Cenário; Pós-Graduação; Ciências Contábeis.

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa social como suporte para a tomada de decisão, tanto no contexto prático quanto político, tem sido utilizada desde o começo do século XX, como posto por Flick (2013), o mesmo pode ser dito para suas áreas derivadas, inclusive a contabilidade. Como posto por Denzin e Lincoln (2006), a pesquisa científica nas ciências contábeis assume um papel essencial para a progressão das ciências sociais, já que é de sua natureza a busca de resultados com validade e utilidade, o que tem a capacidade de convergir os interesses da sociedade com o rigor da universidade.

Sabendo da importância da contabilidade na pesquisa científica, Soares *et al.* (2013), abordam a expansão do conhecimento da ciência como um dos principais objetivos das pesquisas científicas. O que traz à luz o tema da pós-graduação como papel importante na produção de conhecimento, tendo em vista que boa parte das pesquisas realizadas no Brasil

¹ Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis na UFRN. E-mail: edunikolais@ufrn.edu.br

² Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis na UFRN. E-mail: arlindoneto@ufrn.edu.br

surtem desse meio, como observado por Vendramin (2014); Perdigão, Niyama e Santana (2010); Silva, Oliveira e Ribeiro Filho (2005).

Por sua vez, Cirani, Campanario e Silva (2015), revelam em seu estudo que no período de 1999 a 2011 houve um considerado crescimento na quantidade de alunos nos programas de pós-graduação (PPG) a nível de mestrado e doutorado acadêmico. Em termos percentuais, o primeiro cresceu 1.971%, enquanto que o segundo aumentou em 139%. Diante do exposto, surge o interesse em investigar o cenário atual e quais suas implicações.

Pensando nisto, o presente trabalho visa responder o seguinte problema de pesquisa: **Qual a conjuntura regional dos programas de pós-graduação em ciências contábeis no Brasil?**

Para responder tal questão, o projeto traz utilização de indicadores sobre os programas nacionais de pós-graduação, sendo esperado que, com base em tais indicadores, sejam obtidos dados que permitam observações sobre o estado atual dos programas nacionais de pós-graduação em ciências contábeis. Vale salientar que, para o presente trabalho, será abordada a palavra “conjuntura”, que deverá ser entendida como situação ou cenário.

Observa-se ainda que a lei de número 9.394 de 20 de dezembro de 1996, estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, incluindo com isso novas regras às Instituições de Ensino Superior (IES), demandando ao menos um terço do corpo docente tenha o título acadêmico de mestrado ou doutorado, criando assim uma maior demanda por parte das Universidades de profissionais com títulos de Pós Graduação, o que acarretou em um aumento na oferta de tais programas como pôde ser percebido através dos dados da pesquisa.

Apoiado nesta ideia, o presente trabalho tem como objetivo prover um panorama da situação atual dos PPG em Ciências Contábeis, contribuindo para os próprios futuros ingressos, como para futuras produções científicas que possam se dedicar a tratar de pontos mais específicos abordados neste trabalho. Enquanto que ainda poderá servir para os próprios programas, já que serão colocados lado a lado com seus pares, onde poderão ter uma visão mais holística da área que estão envolvidos e de sua realidade nacional, provendo-se, portanto, de valor para a produção científica e para as políticas públicas de educação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Pesquisa e Pós-Graduação em Ciências Contábeis no Brasil

A história dos Programas de Pós-Graduação, *Stricto Sensu*, na área das Ciências Contábeis se dá início na década de 1970, através do programa da FEA, Faculdade de Economia

Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo (USP), conforme observado pelos dados obtidos.

Todavia, apesar do primeiro programa de mestrado ter seu início em 1970, o segundo curso só teria início 8 anos após, novamente em São Paulo, e o terceiro 20 anos após, em 1998, no Rio de Janeiro. Contudo, percebe-se um crescimento após o período, que leva a criação de 39 programas em 19 anos, resultando nas 29 instituições com programas de pós-graduação em Ciências Contábeis que serão apresentados no Tópico 4.2, deste presente trabalho, através do Quadro 2.

Atualmente, há quarenta e três programas recomendados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) alocados em 16 das 27 Unidades Federativas (UF) do Brasil. Na IES UFES, por exemplo, será considerado apenas o programa do mestrado, tendo em vista que o doutorado foi recomendado em 05/09/2018 e ainda está em projeto, conforme observado na Plataforma Sucupira.

Pode-se perceber que o primeiro curso de doutorado teve início em 1978 na USP de Ribeirão Preto, sendo 8 anos após de ter sido aberto o mestrado na mesma Universidade. Por sua vez, o segundo curso de pós-graduação *stricto sensu* a nível de doutorado só foi criado três décadas depois, em 2007, com a criação do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN), conforme dados obtidos pela CAPES.

Outro ponto importante a se comentar sobre a conjuntura atual é que apesar de atualmente o Nordeste está em crescimento no quesito de PPG em Ciências Contábeis com 11 dos 43 programas, as regiões Sudeste e Sul ainda detêm a maioria dos cursos com 28 no total. Além disso, a região Centro-Oeste apresenta 4 programas e a região Norte não apresenta nenhum curso em pós-graduação na área de contabilidade recomendado pela CAPES.

2.2 Estudos Correlatos

Como abordado anteriormente não foram encontrados artigos que abordam a conjuntura dos PPG em Ciências Contábeis da maneira proposta neste trabalho. No Quadro 1, encontram-se estudos correlatos que analisam o perfil de pesquisa e linhas de pesquisa dos discentes e docentes. As linhas de pesquisas dos discentes e docentes são, de maneira geral, verificadas por meio de uma análise do currículo Lattes.

Quadro 1 – Detalhamento dos estudos correlatos sobre pós-graduação em contábeis

Autor	Título	Objetivo	Principais Achados
Miranda et al. (2014).	Relações entre desempenho acadêmico e acesso aos programas de mestrado em ciências contábeis.	Identificar a existência de relações entre o desempenho dos cursos de graduação em Ciências Contábeis e o ingresso dos alunos em programas de pós-graduação, em nível de mestrado.	71% dos alunos pesquisados vieram de universidades públicas. Da mesma forma, 43% dos alunos pesquisados fazem o mestrado na mesma instituição em que se graduaram.
Klöppel, Lunkes e Schimtz (2013).	Análise sobre as linhas de pesquisa dos professores dos programas de pós-graduação em contabilidade.	Verificar a participação de pesquisadores em contabilidade gerencial nos programas de Pós-Graduação em Contabilidade no Brasil.	As linhas de pesquisa de maior destaque são Contabilidade Gerencial (44%) e Contabilidade financeira (36%).
Soares, Richartz e Múrcia (2013).	Ranking da pós-graduação em contabilidade no Brasil: análise dos programas de mestrado com base na produção científica em periódicos acadêmicos no triênio 2007-2009.	Analisar os Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis em nível de mestrado, em funcionamento no Brasil, segundo a produção científica em periódicos do triênio 2007-2009.	Desta forma, obteve-se como resultado das melhores instituições, quanto a produção científica, o seguinte: 1) USP; 2) FURB; 3) FUCEPE; 4) USP/RP; 5) UFPE; 6) UFSC; 7) UFMG; 8) UPM; 9) UFRJ; 10) UNB; 11) UNISINOS; 12) UNIFECAP; 13) PUCSP; 14) UFPR; 15) UFBA; 16) UFAM, e; 17) UERJ.
Comunelo <i>et al.</i> (2012).	Programas de pós-graduação Stricto Sensu em contabilidade: sua contribuição na formação de professores e pesquisadores.	Verificar a contribuição dos Programas de Pós-Graduação Stricto Sensu em Contabilidade em nível de mestrado quanto à formação de professores e pesquisadores.	Os resultados comprovaram que os PPG em ciências contábeis formaram professores em sua maioria e não pesquisadores.
Costa, Lustosa (2012).	Rankings dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis: análise da produção docente em	Identificar as características da produção	Observou-se que o programa da USP foi o que mais se destacou por tipo

	contabilidade gerencial (2000-2009).	docente dos PPGCC, baseada em periódicos.	de estratégia de pesquisa ou área temática aplicada. O estudo, também, revela que a área temática mais pesquisada é contabilidade financeira (39%), seguida da contabilidade gerencial (17%).
Schmidt (1997).	A Realidade do Pós-Graduação "Stricto Sensu" no Brasil.	O trabalho procura exibir um panorama contábil-educacional visando a instrumentalização de novos programas de mestrado e doutorado.	Foi diagnosticado que o problema brasileiro é regional, tendo em vista que apenas dois estados (RJ e SP) formam mestres e apenas um (SP) forma doutores em contabilidade. O perfil mostra que a região Sudeste concentra o maior número de professores com pós-graduação <i>stricto sensu</i> .

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Com a análise do Quadro 1 pode-se perceber que os estudos de forma geral objetivam verificar o panorama da pós-graduação em ciências contábeis por períodos, porém neste presente trabalho será apresentada uma conjuntura estática de como realmente está a situação da pós-graduação em ciências contábeis no Brasil hoje.

Conforme mostrado no Quadro 1 o trabalho de Schmidt (1997) foi um dos primeiros estudos brasileiros a retratar sobre a pós-graduação em ciências contábeis no Brasil, obtendo com um dos principais resultados o diagnóstico do problema brasileiro nos PPG em Ciências Contábeis, afirmando ser um problema regional, pois há a concentração dos programas na região Sudeste.

Estudos como o de Klöppel *et al.* (2013), Soares *et al.* (2013), além de Costa e Lustosa (2012), apresentam como achados que as áreas temáticas de contabilidade mais pesquisadas são contabilidade gerencial e financeira, ponto este, que também será observado no presente estudo para verificar como está o panorama atual quanto a pesquisa nos PPG em Ciências Contábeis.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Adotou-se um procedimento dedutivo-analítico e descritivo, quanto aos objetivos, com abordagem qualitativa-quantitativa, quanto abordagem do problema, bem como sendo bibliográfica e documental, quanto aos procedimentos (RAUPP; BEUREN, 2006; FLICK, 2013).

O levantamento de dados foi feito a partir da plataforma Sucupira, que faz parte da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), no período de 2019. Os dados quantitativos de cada programa foram analisados por área de avaliação, a qual é composta por “Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo”, apresentando um total de 259 cursos de pós-graduação, os quais são distribuídos em mestrado acadêmico e profissional, bem como doutorado acadêmico e profissional.

Para a presente pesquisa foi considerado apenas os mestrados e doutorados acadêmicos, correspondendo assim a 109 e 70 cursos, respectivamente, 179 cursos ao total. Contando nesta população com duas subdivisões quanto às áreas dos cursos, sendo elas “administração” e “turismo”. A população citada será a utilizada para análise e identificação de quantos destes são efetivamente de contabilidade ou não.

Estes 179 cursos são dispostos pelos programas e divididos em 109 a nível de mestrado acadêmico e 70 a nível de doutorado acadêmico. Com a análise dos PPG pelas suas áreas de concentração e linhas de pesquisa, pôde-se identificar que dentre os 179 cursos nas áreas de administração e turismo, 43 são de ciências contábeis.

Observado isso, foram extraídos os seguintes dados referentes às áreas de concentração dos programas: quais os programas; as linhas de pesquisa; a unidade federativa; a nota do curso, Conceito CAPES; a quantidade de cursos disponíveis de mestrado e doutorado bem como a quantidade de vagas e a natureza da instituição, se ela é pública ou privada.

Após a análise desses indicadores sobre os programas nacionais de pós-graduação, sentiu-se a necessidade de determinar grupos de linhas de pesquisa que abordasse todos os temas de projetos estudados. Para isso, foi feita uma análise documental nos editais dos processos seletivos de mestrado e doutorado, inclusive nos próprios sítios virtuais dos programas, tendo em vista que foi notada durante a pesquisa uma ausência quanto às explicações das escolhas dos temas das linhas de pesquisa nos programas de pós-graduação em ciências contábeis no Brasil. Em seguida, todos os dados foram tabulados por meio do Microsoft Excel 2016® para serem discutidos ao decorrer do artigo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Análise Geral

Conforme informações disponibilizadas através do Portal CAPES, apresentadas no Quadro 1, atualmente são ofertados no Brasil 43 cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis através de 29 IES, dentre os quais são 29 a nível de mestrado e 14 a nível de doutorado.

Dessas 29 instituições há a distinção quanto a natureza de cada uma delas podendo ser classificadas como públicas e privadas. Logo, após análise dos dados da pesquisa foi encontrado o número de 23 instituições públicas e 6 IES privadas. Portanto, pode-se perceber que há um maior número de PPG em Ciências contábeis gratuitos, ponto este que foi analisado por Minto (2018), afirmando que essa é uma questão que nunca foi tida como consensual, porém a gratuidade em IES oficiais, como abordado no art. 206, IV, da Constituição Federal, é uma conquista da sociedade, principalmente em um país de acesso reduzido aos níveis mais elevados da escolarização.

Adicionalmente torna-se interessante ressaltar alguns pontos sobre as IES de pós-graduação consideradas para a presente pesquisa que foram enquadradas na área de Ciências Contábeis. A Universidade Federal do Ceará (UFC), por exemplo, de acordo com os dados obtidos pela Plataforma Sucupira, se enquadra na área de Gestão Organizacional, sendo do programa de Administração e Controladoria. Contudo, após análise das linhas de pesquisa dessa Universidade foi visto maior aderência dos temas à área de contabilidade, por se tratarem de assuntos como o relacionamento entre a informação contábil, a governança corporativa e os contratos das firmas; políticas de investimento e de financiamento corporativo; inovação, ativos intangíveis e valor das empresas; informatividade dos números contábeis no processo de avaliação das firmas na economia; governança corporativa e qualidade da informação contábil; inovação e sustentabilidade; responsabilidade social; dentre outros. Portanto foi considerado como amostra da pesquisa.

Outro aspecto que pode ser abordado quanto a análise geral dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis é a forma de avaliação, conforme estabelecida pela CAPES em 1998, e que objetiva certificar a qualidade dos PPG brasileiros, bem como a identificar possíveis simetrias das regiões e de áreas estratégicas para orientar futuras ações de criação e/ou expansão dos programas. Essa avaliação é realizada a cada três anos e gera notas de 1 a 7 (CAPES, 2019). Notas estas que estão presentes na Tabela 1:

Tabela 1 – Nota dos Cursos dos PPG em Ciências Contábeis no Brasil

Nota do Curso (Conceito CAPES)	Quantidade de Programas
1	0
2	0
3	13
4	8
5	7
6	1
7	0

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Diante da Tabela 1, pode-se observar que 13 instituições se enquadram no conceito 3, sendo qualificadas como “regulares” conforme a CAPES o que deve significar um sinal de alerta para que haja uma preocupação na melhora de tal resultado, tendo em vista que os conceitos 1 e 2 implicam no descredenciamento e cancelamento dos cursos. Por sua vez, no conceito 4, são 8 universidades, que são qualificadas como “boas”. Em seguida, no conceito 5, estão presentes 7 universidades, qualificadas como “muito boas” de acordo com o conceito CAPES. Por fim, tem-se os conceitos 6 e 7, que significam a excelência dos cursos e apenas a USP de São Paulo se enquadra nesse quesito, tendo o conceito 6.

Em relação ao número de vagas tanto de mestrado quanto doutorado, de acordo com o último processo seletivo de cada PPG em Ciências Contábeis, é o seguinte:

Tabela 2 – Quantidade de vagas dos PPG em Ciências Contábeis

Nível	Quantidade de vagas
Mestrado (a)	544
Doutorado (b)	130
Total de Vagas (a + b)	674

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Conforme análise da Tabela 2 pode-se identificar, a partir dos editais de cada processo seletivo, que o total de vagas para mestrado e doutorado foi de 674, porém não necessariamente

todas essas vagas foram preenchidas como, por exemplo, a UFPB que disponibilizou 29 no último certame, 2018, e teve apenas 14 candidatos aprovados ao final de todas as etapas. Logo, observando somente a oferta de vagas e não de ingressos observamos com esses números uma quantidade média de vagas por instituição de aproximadamente 18 a nível de mestrado e 9 a nível de doutorado.

Outro achado da pesquisa foi o fato de após a análise dos cursos através da Plataforma Sucupira encontrou-se que aproximadamente 24%, representando 7 dos 29 programas, dos sítios dos PPG estavam desatualizados na plataforma, ou então não direcionavam para a área do programa em sim, mas sim para o site da Universidade.

Por fim, quanto as linhas de pesquisa a identificação de cada uma delas torna-se elucidativa através do Quadro 2 a seguir:

Quadro 2 – Distribuição das Linhas de Pesquisa de cada Programa

Cursos de Pós-Graduação <i>Stricto Sensu</i> - UF	Linhas de Pesquisa			
	Linha 1	Linha 2	Linha 3	Linha 4
UNIFECAP – SP	Controladoria Aplicada	Contabilidade Financeira	-	-
FUCAPE – MA	Contabilidade e Gestão Pública e Privada	Finanças e Avaliação de Empresas	-	-
FUCAPE – ES	Finanças e Avaliação de Empresas	Contabilidade e Gestão Pública e Privada	-	-
UFMS – MS	Contabilidade Societária e Finanças	Controle Gerencial	-	-
PUC – SP	Contabilidade e Auditoria	Controladoria e Finanças corporativas	-	-
UNOCHAPECÓ – SC	Contabilidade e Controle de Gestão	Gestão e Inovação em cadeias produtivas	-	-
UNB – DF	Contabilidade e Mercado Financeiro	Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade	-	-
USP – SP (São Paulo)	Controladoria e Contabilidade Gerencial	Contabilidade para Usuários Externos	Mercados Financeiro, de Crédito e de Capitais	Educação e Pesquisa em Contabilidade
USP – SP (Ribeirão)	Contabilidade Financeira e Finanças	Instituições e Eficiência das Organizações	-	-
UERJ – RJ	Controladoria em Entidades Públicas e Privadas	-	-	-

UNISINOS – RS	Controle de Gestão	Contabilidade e Finanças	-	-
UEM – PR	Contabilidade Gerencial	Contabilidade para Usuários Externos	-	-
UNIOESTE – PR	Contabilidade Gerencial e Controle em Organizações	Contabilidade Financeira e Finanças	-	-
UFBA – BA	Contabilidade Societária	Contabilidade Gerencial	-	-
UFPB – PB	Informação Contábil para Usuários Internos	Informação Contábil para Usuários Externos	Informação Contábil para o Setor Público	-
UFG – GO	Contabilidade Financeira	Controladoria e Finanças	-	-
UFMG – MG	Contabilidade Financeira	Controladoria e Finanças	-	-
UFPE – PE	Informações Contábeis para Usuários Externos	Informações Contábeis para Usuários Internos	-	-
UFSC – SC	Controle de Gestão e Avaliação de Desempenho	Contabilidade Financeira e Pesquisa em Contabilidade	-	-
UFU – BH	Contabilidade Financeira	Controladoria	-	-
UFC – CE	Contabilidade, Controladoria e Finanças	Organizações, Estratégia e Sustentabilidade	-	-
UFES – ES	Controladoria e Organizações	Contabilidade e Finanças	-	-
UFPR – PR	Contabilidade Financeira e Finanças	Contabilidade e Controle Gerencial	-	-
UFRJ – RJ	Contabilidade e Sociedade	-	-	-
FURG – RS	Controladoria e Controle Gerencial	Educação e Pesquisa em Contabilidade	-	-
UFRN – RN	Estudo dos Impactos da Contabilidade nas Organizações e na Sociedade	-	-	-
UFRGS – RS	Informações para Usuários Internos	Informações para Usuários Externos	-	-
UFRPE – PE	Estratégia, Desempenho e Controle	Planejamento, Controle e Análise Financeira	-	-
FURB – SC	Contabilidade Gerencial	Contabilidade Financeira	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Após análise do Quadro 2, pode-se perceber que em 24 das 29 IES apresentam duas linhas de pesquisa em seus programas, sendo apenas 5 que destoam em relação a quantidade de linhas, são elas: USP (São Paulo), UFPB, UERJ, UFRJ e UFRN. As duas primeiras (USP e UFPB) tem 4 e 3 linhas de pesquisa, respectivamente. Por sua vez, as três últimas (UERJ, UFRJ e UFRN) apresentam apenas uma linha de pesquisa.

Vale salientar que o fato de ter apenas uma linha de pesquisa não quer dizer que o PPG tenha pouca abrangência, pois geralmente essas linhas são bem abrangentes e abordam vários temas da contabilidade como é o caso da UFRJ que tem como linha de pesquisa “contabilidade e sociedade” e aborda diversos temas, tais como: análise do desempenho organizacional, apoio à gestão governamental, contabilidade em mercados regulados, ciência e ensino contábil, contabilidade ambiental e relatórios sociais, convergência das normas contábeis, dentre outros que são mostrados no próprio sítio do programa.

Diante uma análise das linhas de pesquisa das 29 instituições podemos reconhecer que elas convergem para 4 aspectos específicos que são: Informação contábil para usuários externos; Informação contábil para usuários internos; Informação contábil para o setor público e educação em contabilidade. Essa nomenclatura foi utilizada pelo presente estudo tendo em vista que, de acordo com a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro CPC 00 R1 (2011), a informação contábil-financeira deve ser relevante para ser capaz de fazer diferença nas decisões que serão tomadas pelos usuários. Portanto, elencamos 4 linhas de pesquisas gerais voltadas a “Informação Contábil” e seus aspectos.

Sendo assim, nesta presente pesquisa foram definidas 4 linhas de pesquisa que juntas agregam todas as linhas apresentadas no Quadro 2 e que podem ser vistas no Gráfico 1 abaixo:

Gráfico 1 – Disposição das Linhas de Pesquisa dos Programas de Pós-Graduação



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Conforme apresentado no Gráfico 1 foi possível identificar que são 77 observações, enquanto que no Quadro 2 observamos que são apenas 58 linhas de pesquisa. Isso se deve ao fato de que muitas vezes uma linha de pesquisa se enquadra em mais de uma área, ou seja, uma linha de pesquisa pode assumir um ou mais aspectos encontradas como gerais na presente pesquisa, como é o caso da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) que apesar de possuir uma linha se enquadra nos 4 aspectos mostrados no Gráfico 1.

Outro aspecto importante percebido pela pesquisa é que apesar de algumas universidades apresentarem duas linhas de pesquisa como é o exemplo da Universidade Federal da Bahia (UFBA) com “contabilidade societária” e “contabilidade gerencial”, que para presente pesquisa são considerados como informação contábil para usuário externo e interno, respectivamente. Vale salientar que isso não significa afirmar que um possível candidato não possa submeter um projeto da área de educação em contabilidade ou de contabilidade aplicada ao setor público, pois é só relacionar os temas.

4.2 Análise Regional

Com a segregação dos programas de acordo com a região geográfica podemos perceber, de acordo com o quadro 3, que há uma dominância do eixo Sul-Sudeste, ainda que há um visível crescimento na oferta de programas, tanto de Mestrado quanto de Doutorado na região Nordeste e Centro-Oeste, que reduz, ainda que não encerra a dominância daquele eixo.

Adicionalmente, ao observar os programas podemos perceber a ausência da região Norte, pois pelo Quadro 3 abaixo percebe-se que não há oferta de nenhum PPG *stricto sensu*, não havendo, portanto, representação no presente estudo.

Quadro 3 – Distribuição regional dos Cursos dos PPG em Ciências Contábeis no Brasil

Universidades	UF	Região	Nota CAPES	Ano de Início	
				Mestrado	Doutorado
UNB	DF	Centro-Oeste	4	2014	2014
UFG	GO	Centro-Oeste	3	2016	-
UFMS	MS	Centro-Oeste	3	2017	-
UFBA	BA	Nordeste	3	2007	-
UFPE	PE	Nordeste	4	2007	2017
UFC	CE	Nordeste	4	2009	2015
UFPB	PB	Nordeste	4	2015	2015
UFRPE	PE	Nordeste	3	2015	-
UFRN	RN	Nordeste	3	2015	-

FUCAPE	MA	Nordeste	3	2017	-
USP/SP	SP	Sudeste	6	1970	1978
PUC	SP	Sudeste	3	1978	-
UFRJ	RJ	Sudeste	5	1998	2014
FUCAPE	ES	Sudeste	5	2001	2019
USP/RP	SP	Sudeste	5	2005	2013
UERJ	RJ	Sudeste	3	2006	-
UFMG	MG	Sudeste	4	2007	2017
UFES	ES	Sudeste	4	2009	-
UNIFECAP	SP	Sudeste	4	2012	-
UFU	MG	Sudeste	4	2013	2016
UNISINOS	RS	Sul	5	2000	2013
UFSC	SC	Sul	5	2004	2013
UFPR	PR	Sul	5	2005	2014
FURB	SC	Sul	5	2005	2008
UEM	PR	Sul	3	2014	-
UNIOESTE	PR	Sul	3	2015	-
UNOCHAPECÓ	SC	Sul	3	2015	-
UFRGS	RS	Sul	3	2016	-
FURG	RS	Sul	3	2017	-

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Diante do Quadro 3, pode-se observar que a região Sudeste não só possui uma dominância dentre as demais, como historicamente foi a primeira a desenvolver programas, tanto de Doutorado quanto de Mestrado, o que talvez reflita na nota dos programas, sendo a região sudeste a única com programas de conceito CAPES 6. Todavia, também se percebe que as regiões Centro-Oeste e Nordeste têm aumentado a oferta de programas de maneira considerável, contudo, a avaliação de conceitos CAPES apresenta notas inferiores às demais regiões com programas mais consolidados.

Tabela 3 – Distribuição regional dos PPG em Ciências Contábeis ofertados no Brasil

Região	Programas			
	Mestrado	%	Doutorado	%
Centro-Oeste	3	10%	1	7%
Nordeste	7	24%	4	29%
Norte	0	0%	0	0%
Sudeste	10	34%	5	36%
Sul	9	31%	4	29%
Total	29	100%	14	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Diante dos dados apresentados na Tabela 3 percebemos que as Regiões Centro-Oeste e Nordeste, apresentam valores expressivo na oferta dos programas de Mestrado, apresentando atualmente 34% dos programas ofertados no país, nível similar aos programas de Doutorado ofertados, com 36%. Por sua vez, o eixo Sul-Sudeste, conforme já abordado, ainda concentram a maior oferta de programas, contando com programas em cada estado que o compõem, como também, em alguns casos, mais de um por estado, ofertando 65% dos programas nacionais de Mestrado e 65% dos programas de Doutorado.

Tabela 4 – Distribuição regional das vagas nos PPG em Ciências Contábeis no Brasil

Região	Vagas			
	Mestrado	%	Doutorado	%
Centro-Oeste	46	8%	6	5%
Nordeste	156	29%	26	20%
Norte	0	0%	0	0%
Sudeste	196	36%	61	47%
Sul	146	27%	37	28%
Total	544	100	130	100
		%		%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Ao se detalhar a oferta de vagas, como demonstrado na Tabela 4, percebe-se que as regiões Centro-Oeste e Nordeste ofertam 37% das vagas de Mestrado e 25% das vagas de Doutorado, enquanto que o eixo Sul-Sudeste domina as ofertas, com 63% das vagas de Mestrado e 75% das vagas de doutorado. Essa diferença percentual pode ser devida ao fato de os programas na região Sul-Sudeste serem mais consolidados e terem iniciado anteriormente aos programas nas demais regiões.

É interessante salientar que, ainda que estudada aqui de maneira segregada, a pesquisa ou ainda o conhecimento científico não é restrito as fronteiras políticas ou geográficas, existindo redes de colaboração científica, que refletem a colaboração de pesquisadores de mais de uma região para uma produção, conforme observado por Sidone, Haddad e Mena-Chalco (2016).

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa buscou prover um panorama da situação atual dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e atingiu seu objetivo ao abordar de forma qualitativa quanto de maneira quantitativa os aspectos dos Programas de Pós Graduação em Ciências Contábeis: as linhas de pesquisa; a unidade federativa; a nota do curso, Conceito CAPES; a quantidade de cursos disponíveis de mestrado e doutorado bem como a quantidade de vagas e a natureza da instituição, tanto no escopo nacional quanto regional.

Esta pesquisa diferenciou-se dos demais estudos da área por trazer essa conjuntura regional dos PPG em Ciências Contábeis discutindo sobre temas que ainda há lacunas a serem preenchidas como a questão da construção da categorização das linhas de pesquisa de cada IES e se é possível classificá-las em um grupos mais restrito, como foi mostrado ao decorrer do artigo.

Diante os dados apresentados na presente pesquisa, se observa que a conjuntura regional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis no Brasil é apresentada da seguinte forma: As regiões Sul e Sudeste são mais desenvolvidas quanto aos PPG, tanto em quantidade quanto em qualidade, e que as regiões Centro-Oeste e Nordeste apesar de estarem evoluindo ainda há a necessidade de desenvolver novos programas e aumentar a qualidade dos programas já existentes, pois seis dos dez programas dessas duas regiões apresentam conceito CAPES 3. Além disso, a região Norte não possui nenhum PPG em contabilidade, então ainda há muito o que desenvolver.

Sobre a análise sobre as linhas de pesquisa em contabilidade no Brasil e a percepção que elas convergem para quatro pontos que são: informação contábil para usuários externos, informação contábil para usuários internos, informação contábil para o setor público e educação em contabilidade como mostrado no presente trabalho.

Adiciona-se, diante o já exposto, que a pesquisa se limitou diante os dados que puderam ser obtidos de maneira remota, torna-se, portanto, interessante que estudos posteriores busquem os Diretores de tais programas e busquem através dos mesmos compreender como funciona a seleção das linhas de pesquisa, tão bem como os fatores definitivos para a expansão de programas, seja de Mestrado quanto de Doutorado. Além disso, para estudos futuros recomenda-se verificar o motivo da não existência de PPG em contabilidade recomendados pela CAPES na região Norte.

REFERÊNCIAS

- CIRANI, C. B. S.; CAMPANÁRIO, M. A.; SILVA, H. H. M. A evolução do ensino da pós-graduação senso estrito no Brasil: análise exploratória e proposições para pesquisa. **Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior**, São Paulo, v. 20, n. 1, p. 163-187, mar. 2015.
- CASA CIVIL. **Constituição** (1996). Lei nº 9394, de 20 de dezembro de 1996. Brasília, 20 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9394.htm>. Acesso em: 10 abr. 1996.
- Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (**CAPES**), 2019. Disponível em: <http://www.capes.gov.br>. Acessado em: 30 abr. 2019.
- COMUNELLO, André Luiz et al. Programas de pós-graduação Stricto Sensu em contabilidade: sua contribuição na formação de professores e pesquisadores. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 31, n. 1, p.7-26, abr. 2012.
- COSTA, A. J. B.; LUSTOSA, P. R. B. Rankings dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis: análise da produção docente em contabilidade gerencial (2000-2009). **Custos e @gronegocio online**, v. 8, especial, p. 129-152, nov. 2012.
- CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Conceitual Básico (R1)**. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf. Acesso em: 15 abr. 2019.
- CUNHA, J. V. A.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; MARTINS, G. A. Pós-graduação: o curso de doutorado em ciências contábeis da FEA/USP. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 19, n. 48, p. 6-26, 2008.
- DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Ivonna S. **O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens**. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.
- FLICK, U. **Introdução à metodologia da pesquisa: um guia para iniciantes**. 4 ed. Porto Alegre: Penso, 2013.
- KLÖPPEL, F. V.; LUNKES, R. J.; SCHMITZ, E. Análise sobre a(s) linha(s) de pesquisa dos professores de programas de pós-graduação em Contabilidade. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, v. 11, n. 1, p. 1-17, 2013.
- MINTO, L. W. Gratuidade do ensino superior em estabelecimentos oficiais: precisão e implicações. **Educação & Sociedade**, Campinas, v. 39, n. 142, p. 153-170, 2018.
- MIRANDA, G. J. et al. Relações entre desempenho acadêmico e acesso aos programas de mestrado em ciências contábeis. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 141 – 162, 2014.
- PERDIGÃO, L. Z.; NIYAMA, J. K.; SANTANA, C. M. Contabilidade, Gestão e Governança: análise de doze anos de publicação (1998 a 2009). **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 13, n. 3, p. 3-16, set/dez 2010.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, P. A Realidade do Pós-Graduação "Stricto Sensu" no Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 8, n. 2, p. 40-48, abr. 1997.

SIDONE, Otávio José Guerci; HADDAD, Eduardo Amaral; MENA-CHALCO, Jesús Pascual. A ciência nas regiões brasileiras: evolução da produção e das redes de colaboração científica. **Transinformação**, [s.l.], v. 28, n. 1, p.15-32, abr. 2016.

SILVA, A. C. B.; OLIVEIRA, E. C.; RIBEIRO FILHO, J. F. Revista Contabilidade & Finanças – USP: uma comparação entre os períodos 1989/2001 e 2001/2004. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, v. 16, n. 39, p. 20-32, 2005.

SOARES, S. V.; RICHARTZ, F.; MURCIA, F. D. R. Ranking da pós-graduação em contabilidade no Brasil: análise dos programas de mestrado com base na produção científica em periódicos acadêmicos no triênio 2007-2009. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 9, n. 3, p. 55-74, jul./set., 2013.

VENDRAMIN, E. O. **Uma contribuição ao entendimento da formação da linha de pesquisa na área de Ensino contábil no Brasil**. 2014. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Finanças Comportamentais: Uma Abordagem Experimental Sobre Ancoragem na Tomada de Decisão

Sandrelly Maria Prado Costa¹; José Mauro Madeiros Velôso Soares²; Paulo Gustavo Da Silva³; Arlindo Nonato Morais De Souza⁴

Resumo

A assunção de que as pessoas detêm racionalidade limitada e por isto estão suscetíveis as heurísticas que direcionam a tomada de decisão, ancorada a situações dispostas, foi a motivação para a presente pesquisa que tem como objetivo verificar a ocorrência da heurística da ancoragem nas decisões tomadas. A metodologia utilizada foi de ordem explicativa, classificando-se em quantitativa e qualitativa, e aplicada por meio de experimentos. Em função deste objetivo, foram realizados experimentos compostos por 4 tarefas no sentido de verificar se os participantes apresentavam indícios de ancoragem: (i) no ordenamento das decisões; (ii) se informações alheias ao produto ancorava a precificação; (iii) se os participantes faziam cálculos incompletos, ou sequer o faziam, para tomar a melhor decisão de custo-benefício; (iv) e o índice de ancoragem (alta, baixa e geral) na precificação. Como resultados, foram observados que os participantes submetidos às âncoras direcionavam as suas escolhas de acordo com o sentido destas. Foi encontrado que o ordenamento das decisões pode estar ligado a influência das âncoras, assim como as médias de preço atribuídos pelos participantes são influenciadas pelas âncoras irrelevantes ao objeto, bem como a não realização de cálculos completos provoca decisões no sentido da âncora, e por fim, que os índices de ancoragem extraídos da precificação seguem o sentido da âncora que é imposta a cada grupo (alto e baixo).

Palavras chave: Finanças comportamentais, Ancoragem, Racionalidade Limitada.1

1. INTRODUÇÃO

A assunção de que os indivíduos possuem racionalidade limitada (SIMON, 1957), trouxe implicações ao entendimento de como as decisões tomadas não chegam a maximizar à um nível ideal, estando essas decisões não equivalentes aquelas que deveriam ser tomadas apontando a maximização (THALER, 1980). Diante de situações de tomada de decisão, os indivíduos são munidos de heurísticas e vieses, em especial nas situações que envolvem incerteza (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974a). Tal fato se faz presente por parte dos julgamentos serem intuitivos, ou ainda que intencionais sofrerem influência da intuição (KAHNEMAN; FREDERICK, 2002).

O entendimento de como as escolhas são realizadas e precificadas é complexo e pode não seguir teorias tradicionais de tomada de decisão, estando por vezes viésado ao pensar que estão tomando decisões que sigam fielmente suas intenções de forma racional (FREDERIKS;

¹Graduada em Administração pela Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), E-mail: sandrelly.costa@ufersa.edu.br;

² Docente da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), Doutorando em Ciências Contábeis, pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), E-mail: jmauro@ufrn.edu.br;

³ Docente da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), Doutor em administração pela Pontifícia Universidade Católica (PUC) E-mail: paulo.gustavo@ufersa.edu.br;

⁴Docente da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Mestre em Ciências contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), E-mail: arlindononato@ufrn.edu.br

STENNER; HOBMAN, 2015). Desta forma, a relevância da investigação de como as decisões são tomadas é justificada pois, congruente a racionalidade limitada, as empresas podem adotar (ARIELY, 2008) - e adotam (PAIXÃO; CARVALHO JÚNIOR; BRUNI, 2010) - estratégias que busquem potencializar a presença de heurísticas que direcionam a decisão.

No Brasil, as pesquisas têm se dedicado a estudar a ancoragem sob o enfoque: (i) das decisões e precificação em investimentos imobiliários (DOROW et al., 2010; FERREIRA, 2016; OLIVEIRA; PEIXOTO; FAGUNDES, 2015), no setor de varejo (BEZERRA; LEONE, 2013; LUPPE; ANGELO, 2010) e no setor de automóveis (MEDEIROS et al., 2017); (ii) da determinação do comportamento financeiro pela razão ou emoção (BARROS, 2010); (iii) do risco cambial corporativo (MACHADO, 2014); (iv) da influência dos tipos psicológicos e decisões financeiras (ALBERTO, 2014); (v) da análise do comportamento de analistas no mercado de ações (LIMA JÚNIOR, 2014) e influência nas previsões destes analistas (SILVA FILHO et al., 2018); e (vi) da persistência da presença das heurísticas e vieses nas decisões a partir do conhecimento do indivíduo em torno do tema (ASSUNÇÃO, 2017).

A presente pesquisa segue a linha dos estudos anteriores que verificam a presença da heurística na: (i) precificação de produtos, (ii) da influência da heurística na relatividade das decisões, e (iii) da influência da heurística na percepção de melhor decisão (e.g., BEZERRA; LEONE, 2013; FERREIRA, 2016; LUPPE; ANGELO, 2010; REINA et al., 2009). Se diferenciando das pesquisas anteriores e avançando pela forma de abordagem dos problemas.

Assim, a presença da heurística da ancoragem pode fazer com que, influenciado por informações dispostas a ele, o decisor esteja suscetível a ações de forma inconsciente que podem carregar significativa influência sobre a disposição sobre o desembolso, atribuição ou percepção de valor sobre uma situação qualquer.

Deste feito, a problemática a ser tratada é: Qual a ocorrência de decisões não plenamente racionais feitas pelos decisores quando expostos a situações de ancoragem?

Ao responder ao problema de pesquisa, espera-se contribuir com a literatura sobre os conhecimentos acerca dos vieses e heurísticas que influenciam a decisão, indicando como a ancoragem influencia a decisão sobre aspectos relacionados a diversidade de opções, ancoragem em informações não relacionadas ao produto, (não)realização de cálculos completos e ancoragem relacionadas a informações aleatórias sobre o preço.

De forma estrita, a presente pesquisa tem por objetivo verificar a ocorrência de decisões não plenamente racionais nas decisões tomadas quando expostos a situações de ancoragem. Sendo que este objetivo é atingido através das respostas aos objetivos específicos que são: (i) identificar o grau de ancoragem em cada situação proposta; analisar a presença da ancoragem

na precificação, quando os grupos experimentais são expostos à âncora baixa e alta;(iii) analisar se o alto grau de confiança do indivíduo faz dele imune a tomadas de decisão não plenamente racionais com base no efeito ancoragem; e (iv) verificar se os indivíduos tomam a melhor decisão, em relação ao custo-benefício ou fazem cálculos incompletos ao toma-las.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TOMADA DE DECISÃO E RACIONALIDADE

Segundo a teoria econômica clássica, os indivíduos são previstos como seres de racionalidade ilimitada, com ampla capacidade de processamento de todas as informações lhes apresentadas, e comportamentalmente estariam sempre aptos a tomar a decisão ideal em cada situação. Porém, novas pesquisas nesse campo têm demonstrado que não é prudente pensar desta maneira, tendo em vista a presença de vieses cognitivos e heurísticas impactantes sobre a decisão individual a ser escolhida (KAHNEMAN, 2003; THALER, 1980; TVERSKY; KAHNEMAN, 1973, 1981).

De acordo com Simon (1955, 1986), o ser humano não possui racionalidade absoluta, principalmente devido a sua extensão de conhecimento em torno das situações, por não ser capaz de dominar o que irá acontecer no futuro, e por dispor de informações fragmentadas dos cenários que lhes cercam, além da limitação natural por habilidades, hábitos e reflexos inconscientes.

Assim, a fim de tentar explicar essas inconsistências encontradas no comportamento humano, surge uma corrente teórica chamada “finanças comportamentais”, explorando processos decisórios de ordem econômica, e para tal, se utiliza de uma combinação de aspectos financeiros, emocionais, psicológicos e comportamentais (CAMERER; LOEWENSTEIN; PRELEC, 2004; KUMAR; GOYAL, 2015).

A literatura sugere a existência de dois sistemas (EVANS, 2003, 2011; KAHNEMAN, 2003), o sistema 1, como o pensamento rápido ou automatizado, e o sistema 2, como lento ou consciente, no qual este último abrange a tomada de decisão menos irracional, por fazer pesagem das opções e valores de maneira concentrada, esforçada e minuciosa; a desvantagem é que este tipo de pensamento demanda tempo, motivação e informação, para uma reflexão consciente e lenta.

No dia-a-dia é cada vez menor o tempo para se pensar e tomar a melhor decisão, portanto, é comum que as pessoas tomem decisões rápidas, confiando em atalhos cognitivos que por vez, apresentam uma série de desvios racionais ou de lógica, em tomadas de decisão

(EHLINGER; READINGER; KIM, 2017; KAHNEMAN, 2003; MACEDO; ALYRIO; ANDRADE, 2007). Toda essa velocidade e eficiência de pensamento leva à negligência de alguma informação potencialmente importante para cada particularidade, tornando de fato a racionalidade envolvida, falha.

Ariely (2008) sugere que os indivíduos são muito menos racionais do que se pressupõe. Fato é, que ao fazer escolhas leva-se em consideração as opções propostas, de forma que as alternativas disponíveis moldam a decisão final e as preferências (RAPOPORT, 1998; TVERSKY; SIMONSON, 1993). Sendo que a presença ou adições de opções objetivamente irrelevantes direciona para o que o decisor escolhe (ARIELY; WALLSTEN, 1995; KROLL; VOGT, 2012).

2.2 HEURISTICA DA ANCORAGEM

Kahneman e Tversky (1974) trazem conceituação acerca de como as decisões tomadas cotidianamente pelas pessoas não seguem uma lógica puramente racional ao fazer escolhas, sendo exposto que ao ser fornecido um ponto de partida ou âncora, as estimativas feitas pelos decisores podem ser portadas de vieses e heurísticas que fazem a decisão ser tomada em direção da âncora apresentada.

A ancoragem também pode ocorrer quando o decisor se baseia em algum resultado gerado por cálculos incompletos (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974b), são utilizadas como um ponto de partida para negociações (LOSCHOLDER; FRIESE; TRÖTSCHHEL, 2017) ou pode funcionar como uma barreira psicológica para as negociações (LOBÃO; FERNANDES, 2018).

Segundo Schuery (2012), a ancoragem é mecanicamente inata, automática e involuntária, ocorrendo ao se focalizar a atenção em um número disposto, e o utilizando como referência ao precisar realizar uma estimativa, mesmo que não haja relação alguma entre o número disposto e o objetivo de estimativa.

Admite-se que a capacidade humana de processamento é limitada. Nesse sentido, a ancoragem se caracteriza como uma heurística, por não envolver questões de processamento cognitivo simples, vindo a afetar pessoas experientes ou não em tomadas de decisões específicas. É importante destacar que racionalidade e inteligência não são palavras sinônimas. E sendo assim, a presença de vieses como a ancoragem pode estar relacionada ao nível de reflexão cognitiva, se o indivíduo é mais ou menos reflexivo ao tomar uma decisão (BERGMAN et al., 2010; LUCENA, 2015).

As heurísticas são responsáveis por propor “atalhos mentais” que minimizem tempo e esforços em processamento de informações, e conseqüentemente tomadas de decisões mais

rápidas (NORTHCRAFT; NEALE, 1987). Maule e Hodgkinson (2002), complementam a ideia, ao afirmarem que as heurísticas são úteis para lidar com um mundo complexo e de rápidas mudanças, pois possibilitam modos simples de raciocinar e julgar alternativas sob incerteza.

Em respeito a tomada de decisão, Kahneman (2003) afirma que os indivíduos enxergam apenas o que querem, sendo muitas vezes confiantes mesmo quando estão errados. Com base nisso, Dorow *et al.* (2010) destacam que quanto menos uma pessoa conhece sobre o assunto ou objeto de estimava, maiores as probabilidades em ser influenciado por um valor arbitrário. No entanto, os indivíduos experientes ou especialistas também são sucessíveis aos atalhos cognitivos, mesmo que não percebam (LOBÃO, 2014).

O valor inicial, aquele colocado como âncora, pode ser embasado em precedentes históricos, apresentação de uma informação aleatória ou até mesmo pela maneira com o qual um problema é apresentado; frequentemente os indivíduos confiam em âncoras, assim como também dificilmente questionam sua validade ou adequação (BAZERMAN; MOORE, 2014).

Após a influência da âncora, são feitos ajustes para se produzir a resposta final, esses ajustes são tipicamente insuficientes, independente da fonte do valor inicial, os ajustes são sempre tendenciosos aos valores introdutórios dados. Em termos gerais, diferentes pontos de partida geram diferentes estimativas, sempre com tendência voltada para os valores iniciais (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974a).

Epley e Gilovich (2006) argumentam que, mesmo passados trinta anos de pesquisas sobre ancoragem, ainda não está esclarecido o porquê de os ajustes serem tipicamente insuficientes. Há maneiras de evitar que a tomada de decisão seja afetada pela heurística da Ancoragem e Ajustamento, como a citada por Savitsky e Gilovich (2003), ao afirmarem que as pessoas devem ser informadas antecipadamente sobre Finanças Comportamentais, para serem menos afetadas por vieses. No entanto, os resultados obtidos por Assunção (2017) trazem que os indivíduos ainda que conheçam sobre os vieses e heurísticas, ainda estão suscetíveis à sua influência quando tomam decisões.

Alguns estudos anteriores abordaram no cenário brasileiro que a heurística da ancoragem se faz presente no julgamento para tomada de decisão no mercado imobiliário, de automóveis e varejista, tais evidências são sumarizadas na Tabela 1:

Tabela 1: Pesquisas anteriores envolvendo a heurística da ancoragem

Autor/ano	Evidências	Setor
(Reina <i>et al.</i> , 2009)	Em investimentos reais em que a tomada de decisão está influenciada pela heurística da ancoragem, os resultados tendem a ser influenciados pelas ancoras presentes.	Imobiliário

(Luppe e Angelo, 2010)	Há existência do viés da ancoragem na estimação de preços, de forma que âncoras baixas são mais efetivas do que as âncoras altas.	Varejo e serviços
(Bezerra e Leone, 2013)	Os indivíduos sofrem significativa influência por valores dispostos. De forma que a âncora impulsiona os julgamentos tanto para mais como para menos.	Varejo
(Oliveira <i>et al.</i> , 2015)	Há existência da ancoragem na estimativa de preços por corretores profissionais, sendo assim a sugestão é de que a âncora exerce influência na avaliação do imóvel e no grau de confiança do corretor em relação ao imóvel.	Imobiliário
(Melo <i>et al.</i> , 2016)	Os indivíduos veem os preços decorrentes da ancoragem como uma estratégia válida e possivelmente seria adotada por eles para aumentar o volume de vendas.	--
(Ferreira, 2016)	Trouxe evidências de que os indivíduos são afetados de forma significativa pela heurística da ancoragem quando vão avaliar os preços dos imóveis e o processo decisório em fundos de pensão.	Imobiliário
(Medeiros <i>et al.</i> , 2017)	Os indivíduos tendem adotar uma ancoragem no dígito esquerdo dos preços, ainda que a parte esquerda do preço possua valor relevante.	Automóveis

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

3. METODOLOGIA

O posto trabalho é caracterizado como explicativo. Segundo Gil (2010), este tipo de pesquisa tem como principal propósito analisar e esclarecer os fatores determinantes para a ocorrência de determinado fenômeno, buscando explicar as razões em torno da problemática, sem que haja interferência do pesquisador.

O método experimental permite que se verifique a existência de diferença nas respostas que são dadas de acordo como o problema é apresentado. Neste sentido, este método tem sido utilizado e aceito como adequado para responder problemas relacionados a verificação da presença ou não de algum viés, desde os trabalhos seminais sobre os vieses, a partir da pesquisa dos autores Tversky e Kahneman (1974).

Os participantes são alunos do curso de administração da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, em Mossoró. O questionário foi aplicado primeiramente como um pré-teste online, para uma pequena amostra. Após análise, algumas modificações foram feitas, e posteriormente houve a aplicação do questionário físico por salas, de acordo com a autorização dos professores, ocorrendo no período de 19/07/2018 à 03/08/2018.

O instrumento selecionado para a coleta dos dados apresentava além de questões censitárias como: (i) gênero, (ii) idade, (iii) formação, (iv) inserção no mercado de trabalho, questões fechadas e abertas (quando perguntado sobre o valor), desta forma, a Questão 1 do instrumento foi baseada nas pressuposições de Ariely (2008), Ariely e Wallsten (1995), e Kroll e Vogt (2012), neste quesito o respondente era solicitado a escolher uma opção de compra

dentre seis vinhos disposto de forma aleatória, devendo ser considerando apenas o preço destes produtos. O intuito deste item era o de capturar a existência de uma tendência de escolha de preços medianos, em detrimento das opções mais baratas e mais caras apresentados. Sendo assim, o respondente escolheria a sua primeira opção e ordenava de 1 a 6 quais as suas opções subsequentes.

Dentro das opções disponíveis, existia três pares de preços próximos (com a diferença de 3 reais e dez centavos entre eles), no sentido de verificar se as sequencias apresentadas como respostas eram influenciadas pelos valores extremos objetivamente apresentados como opções de âncoras altas e baixas, ou se os valores mais próximos a estes extremos também direcionavam a decisão.

As âncoras utilizadas foram: i) uma âncora baixa geral representada pela opção C (R\$ 27,90); ii) uma âncora geral alta, representada pela opção D (R\$ 101,00); iii) uma âncora alta dentre os preços mais baixos, representada pela opção E (R\$ 31,00); iv) uma âncora baixa e uma âncora alta dentre os preços médios, representados pelas opções A (R\$ 57,90) e F (R\$ 61,00) respectivamente.

A Questão 2 do instrumento de coleta de dados possui embasamento nas pressuposições de Tversky e Kahneman (1974). Nesta questão foram arbitradas âncoras sem ligação direta ou indireta com o produto que deveria ser avaliado, sendo utilizado a quantidade de lojas no país como âncora alta e a quantidade de lojas na cidade como âncora baixa. Para este quesito os dados utilizados como âncora seguem os dados reais da empresa Lojas Americanas S.A. Para verificação desta questão foi realizado um teste de diferença entre médias, para verificar se as médias entre os dois grupos são diferentes, e se a média do grupo da âncora alta é maior estatisticamente que a média do grupo da âncora baixa.

A Questão 3 do instrumento de coleta de dados obedece às bases teóricas de Ariely (2008), e Tversky e Kahneman (1974) para a influência da ancoragem no direcionamento da decisão, no sentido de verificação de que os indivíduos realizam cálculos incompletos até tomarem a sua decisão. Neste item foi construído o questionamento baseado no cálculo da área do círculo, onde o participante deveria indicar qual a opção com melhor custo-benefício: Duas pizzas de 20cm de diâmetro (âncora), uma pizza de 40cm de diâmetro, ou se o custo-benefício das opções são iguais. Tal item teve por base o experimento realizado por Krider *et al.* (2001), de que os indivíduos podem não calcular as áreas de forma completa ao decidir.

A quarta questão do instrumento, utiliza-se de âncoras baixa e alta extraídos da aplicação do instrumento em um grupo de calibragem, trazendo de forma expressa o questionamento do valor de um item que se espera não ser comum aos participantes. O valor da âncora baixa

(R\$45.000,00) corresponde ao quantil 15º das respostas do grupo de calibragem; já o valor da âncora alta (R\$1.000.000,00) tem correspondência com o quantil 85º das respostas fornecidas por este grupo, conforme a literatura propõe (JACOWITZ; KAHNEMAN, 1995).

Para a análise do efeito ancoragem, neste caso, utiliza-se a forma que Jacowitz e Kahneman (1995) introduziram, como um parâmetro para mensuração do movimento da estimativa mediana das pessoas dos grupos ancorados em relação à âncora à qual eles foram expostos, chamado de índice de ancoragem (IA) ou *anchoring index* (AI). O referido IA apresenta valores que variam de 0 (significando nenhum efeito de ancoragem) até 1 (quando a estimativa mediana das pessoas ancoradas coincide com a âncora a que foram expostas). Assim, de acordo com os autores (JACOWITZ; KAHNEMAN, 1995), para encontrar o IA, utiliza-se o seguinte método:

$$\text{IA Geral} = \frac{\text{mediana (âncora alta)} - \text{mediana (âncora baixa)}}{\text{âncora alta} - \text{âncora baixa}}$$

No entanto, também pode ser definido para cada âncora separadamente, o AI para uma âncora baixa é computado da seguinte maneira:

$$\text{IA (baixa)} = \frac{\text{mediana (âncora baixa)} - \text{mediana (grupo de calibragem)}}{\text{âncora baixa} - \text{mediana (grupo de calibragem)}}$$

$$\text{IA (alta)} = \frac{\text{mediana (âncora alta)} - \text{mediana (grupo de calibragem)}}{\text{âncora alta} - \text{mediana (grupo de calibragem)}}$$

Adicionalmente, foram requeridos para as perguntas 2 e 4 o nível de confiança que os respondentes tinham ao afirmar o preço, para verificação de associação entre o nível de confiança e o efeito da âncora.

A Figura 1 sumariza o conteúdo das perguntas em relação ao que se pretendeu extrair como respostas.



Figura 1: Instrumento de coleta dos dados
Fonte: Elaborado pelos autores (2019)

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DOS PARTICIPANTES

A primeira parte do questionário se concentrou na análise censitária, retratando que dentre os respondentes, 79 são do sexo feminino, e 73 do masculino, representando respectivamente 52% e 48% da amostra. Suas idades variam entre 17 anos e 55 anos, gerando uma média de 24,85 anos.

Quanto a formação, a grande maioria tem como conclusão escolar máxima o ensino médio (85%), enquanto 11% possui alguma outra graduação e 4% especialização. Já com relação a inserção no mercado de trabalho, 115 (76%) dos pesquisados estão envolvidos em algum tipo de atividade laboral, sendo 54 (36%) como empregados, 44 (29%) como estagiários, 11 (7%) como autônomos e 6 (4%) como empresários. Já em situação de desemprego foram constatados 37 indivíduos que corresponde a 24% da amostra.

4.2 RESPOSTAS DOS PARTICIPANTES

A segunda parte do instrumento de coleta de dados continha as questões do experimento. Em relação a primeira questão, é possível verificar que a âncora baixa geral e alta geral, expressas como os valores extremos (R\$ 27,90 e R\$ 101,00, respectivamente) dos vinhos os quais deveriam ser escolhidos, podem ter sido efetivas.

Neste quesito, como primeira ordem na escolha, a preferência dos participantes esteve centrada no vinho de preço médio (E), sendo que a primeira escolha foi na âncora alta dos mais baratos (E), seguido da âncora baixa da faixa de preço média (A), em seguida a âncora baixa geral(C); e por último os mais caros sendo que dentre eles foi mais escolhida que a âncora alta desta mesma faixa de preços, assim, o ordenamento foi resultado como: 43 participantes elencaram como a sua primeira escolha o vinho E (R\$ 31,00), 41 participantes o vinho A (R\$ 57,90), 35 para o vinho C (R\$ 27,90), 20 para o vinho F (R\$ 61,00), 6 para o vinho B (R\$ 97,90) e 4 para o vinho D (101,00).

A segunda ordem de escolha teve como produto mais escolhido a âncora alta da faixa de preços baixos (E), seguido da âncora baixa e alta da faixa de preço média (A e F). O terceiro item mais escolhido como segunda ordem foi a âncora baixa (C), e subsequente a este a âncora baixa da faixa de preços alta (B) e âncora alta geral (D) foram os menos escolhidos, respectivamente nesta ordem. Os resultados de segunda ordem são apresentados e ratifica que o resultado do ordenamento de segunda ordem foi: 47 participantes elencaram como a sua primeira escolha o vinho E (R\$ 31,00), 33 participantes o vinho A (R\$ 57,90) e 33 para o vinho F (R\$ 61,00), 27 para o vinho C (R\$ 27,90), 8 para o vinho B (R\$ 97,90) e 1 para o vinho D (101,00).

A terceira ordem de escolha teve como produto mais escolhido a âncora baixa da faixa de preços média (A), seguido da âncora baixa da faixa de preço alta (B). O terceiro item mais escolhido como segunda ordem foi a âncora alta da faixa de preços baixa (E), em seguida a âncora alta da faixa de preço média (F), seguido a este o produto mais escolhido foi a âncora baixa geral (C) e âncora alta geral (D).

A opção referida pelos participantes como quarta ordem de escolha teve como item preferido o produto o qual foi disponibilizado como âncora alta da faixa de preços média (F), em sequência a âncora baixa geral (C), a âncora alta geral (D), âncora alta da faixa de preços baixa (E), a âncora baixa da faixa de preços média (A), e a âncora baixa da faixa de preços alta (B). Já nos resultados de quarta ordem, é apresentado que 70 dos participantes selecionaram elencaram como a primeira escolha o vinho F (R\$ 61,00), 26 para o vinho C (R\$ 27,90), 17 para o vinho D (101,00), 15 para o vinho E (R\$ 31,00), 11 para o vinho A (R\$ 57,90), e 10 para o vinho B (R\$ 97,90).

Ao elencar a quinta ordem das suas preferências, os participantes tiveram como item preferido o produto âncora baixa da faixa de preços alta (B), âncora alta da faixa de preços baixa (E), em sequência a âncora baixa geral (C), a âncora alta geral (D), a âncora alta da faixa de preços média (F), e a âncora baixa da faixa de preços média (A), nesta ordem, respectivamente. Nos resultados de quinta ordem, 95 dos participantes sinalizaram para o vinho B (R\$ 97,90) como primeira opção, 22 para o vinho E (R\$ 31,00), 13 para o vinho C (R\$ 27,90), 10 para o vinho D (101,00), 6 para o vinho F (R\$ 61,00), e 3 para o vinho A (R\$ 57,90).

Como sexta, e última ordem, os participantes especificaram que a primeira opção seria a âncora alta geral (D), em sequência a âncora baixa geral (C), sendo que nenhum respondente elencou a âncora baixa da faixa de preços média (A) como última opção. Numericamente, a distribuição de sexta ordem concentrou 110 respondentes apontando para o vinho D (101,00), 31 indicaram o vinho C (R\$ 27,90), 6 dos participantes sinalizaram para o vinho B (R\$ 97,90), 1 para o vinho E (R\$ 31,00), e 1 para o vinho F (R\$ 61,00), e nenhum para o vinho A (R\$ 57,90).

De forma geral, os itens de valores extremos D (R\$ 101,00) e C (R\$ 27,90), tiveram somados 39 escolhas como a primeira ordem na escolha, se concentrando mais na escolha da âncora baixa, representada pelo vinho C que obteve 35 preferências, e 4 preferências na opção da âncora alta, representada pelo produto D. Tais evidências podem indicar a propensão de funcionamento mais efetivo das âncoras baixas do que das altas, no entanto não se pode afirmar que a situação socioeconômica pessoal desfavorável ou de desemprego dos sujeitos foi determinante, em virtude das opções de âncora alta foi sinalizada como primeira opção por participante que está desempregado (2 dos 4) ou é estagiário (2 dos 4).

Os resultados obtidos na Questão 1 da presente pesquisa em relação ao ordenamento de preferências dos tomadores de decisões corroboram com as presunções teóricas de Ariely (2008), em que pese as respostas dadas ao questionamento podem estar relacionados ao fato de que os indivíduos percebem o vinho mais barato (C) como um produto que não iria satisfazer

aos seus anseios, podendo ser um vinho de qualidade mais baixa, e ao mesmo tempo não estariam dispostos a pagar pelo vinho mais caro (D) por acreditarem ser caro demais para a sua necessidade de satisfação.

Este resultado também corrobora com os dizeres de Ariely e Wallsten (1995), e Kroll e Vogt (2012), de que as opções colocadas objetivamente influenciam na decisão final tomada pelos indivíduos, uma vez que as escolhas apresentadas no geral excluem opções que podem ser arbitrariamente dispostas como opções irrelevantes, apresentadas como âncoras (Ariely, 2008) e que nem sempre estão ali expostas com o objetivo de serem escolhidas mas que direcionam a tomada de decisão aquelas outras opções. A ordem de escolhas dos participantes é disposta na Tabela 2:

Tabela 2: Ordem de escolha dos participantes

	Ordem 1	Ordem 2	Ordem 3	Ordem 4	Ordem 5	Ordem 6	ND	Σ
Vinho A	41	33	60	11	3	1	3	152
Vinho B	6	8	24	10	95	6	3	152
Vinho C	35	27	17	26	13	31	3	152
Vinho D	4	1	7	17	10	110	3	152
Vinho E	43	47	21	15	22	1	3	152
Vinho F	20	33	20	70	6	0	3	152

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como observado nos dados dispostos na Tabela 2, os itens que estavam listados como âncora alta geral (D) e âncora baixa geral (C) foram respectivamente os mais escolhidos como última opção no ordenamento da escolha, sendo que o item que apresentava a âncora alta para os preços mais baixos e a âncora baixa para os preços medianos os mais indicados como primeiramente escolhidos.

Tal resultado implica na não rejeição de que as âncoras exercem influência nas escolhas, uma vez que os indivíduos assim como pressuposto por Ariely (2008) escolheram as opções centrais dentre as que foram dispostas, podem ter apreciado a opção na qual foi disposta como âncora alta para preços baixos (Vinho E, R\$ 31,00) como sendo uma opção de qualidade mais próxima da âncora baixa para preços medianos (Vinho A, R\$ 57,90), do que a opção disposta como âncora baixa geral (Vinho C, R\$ 27,90) ainda que a diferença absoluta de preço entre estas opções sejam de R\$ 26,90 e R\$ 3,10.

A segunda Questão do instrumento de pesquisa, cuja tarefa era avaliar uma caixa de bombons e âncora foi arbitrariamente estabelecida, sem que tivesse qualquer ligação com o produto a ser precificado. O teste de diferença de médias entre os grupos, demonstram que as âncoras podem ter funcionado, ainda que fossem valores aleatórios, e o produto em questão

fosse de conhecimento popular. Os resultados das estatísticas descritivas e do teste são expostos na Tabela 3 a seguir:

Tabela 3: Teste de médias para aplicação

Grupo	Observações	Média	Desvio Padrão	Intervalo de confiança (95%)	
AA	84	44,6131	47,26091	34,35685	54,86934
AB	67	34,84612	17,68553	30,53228	39,15996
Combinado	151	40,2794	37,37977	34,26885	46,28996
Ha:diferença > 0			Pr (T < t)=0,055**		

**significante à 5%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com os dados evidenciados na Tabela 3, os resultados demonstram que existe diferença estatisticamente significativa entre as médias de preços dadas pelos respondentes em cada um dos grupos, de forma que a média do grupo que recebeu a âncora alta é maior e estatisticamente diferente da média do grupo que recebeu a âncora baixa.

Este resultado corrobora com as presunções de Tversky e Kahneman (1974) e Northcraft e Neale (1987), uma vez que nesta Questão, o nível de confiança de 85% dos respondentes foi acima dos cinco pontos, em se tratando da certeza de afirmação do preço, e ainda assim a diferença entre médias dos dois grupos pode indicar que a ancoragem pode ter sido presente na decisão, diferentemente do resultado encontrado por Tronco (2012). Ou seja, o alto nível de confiança teoricamente pode não ter significado imunidade ao efeito ancoragem.

Na terceira questão do instrumento de pesquisa que pedia objetivamente que a opção de melhor custo-benefício fosse selecionada, onde a âncora apresentada era a de que duas pizzas podiam apresentar melhor relação de custo-benefício do que uma; no entanto, as respostas de 57 participantes se centraram nas decisões de menor ganho de massa, seguindo a âncora de que duas pizzas poderia ser melhor do que uma pizza, em função de um preço estático para ambas as opções.

Neste quesito, 58 participantes informaram que não havia diferença entre as opções expostas, mesmo subentendendo-se que estes possuem o conhecimento prévio sobre a área circular, necessário para julgar a decisão de melhor custo-benefício. Assim, a não realização de cálculos ou cálculos incompletos também caracterizam a ocorrência da ancoragem, segundo Ariely (2008).

Dentre os participantes, apenas 37 (24%) afirmaram que a melhor opção seria a opção de que uma unidade com o dobro do diâmetro é melhor que duas unidades com metade do diâmetro da primeira. Neste sentido, os dados coletados podem indicar que apenas ¼ dos participantes podem ter feito o cálculo, ou conheciam qual seria a melhor opção dentre as disponíveis ainda que existisse uma âncora. No entanto, durante a observação e

acompanhamento da aplicação dos experimentos foi possível verificar que pouquíssimos participantes efetuaram efetivamente o cálculo das áreas antes de responder a questão.

A quarta Questão do instrumento, cuja precificação requerida era de um item do qual se esperava pouco conhecimento dos participantes sobre o seu preço real, os resultados encontrados para a mediana do grupo de calibragem foi de R\$ 225.000,00, o quantil 15º do qual foi extraída a âncora baixa do referido grupo detinha o valor de R\$45.000,00 e no quantil 85º do qual foi extraída a âncora alta o valor foi de R\$ 1.000.000,00.

Para o grupo de participantes que recebeu o instrumento com a âncora baixa, a mediana observada foi de R\$ 70.000,00 dentre os preços propostos pelos respondentes. Já para o grupo que recebeu o instrumento que continha a âncora alta de R\$ 1.000.000,00, a mediana observada dentre as respostas fornecidas foi de R\$800.000,00.

A partir da verificação destes resultados, o cálculo do Índice de Ancoragem (IA) proposto por Jacowitz e Kahneman (1995) para o grupo que recebeu o instrumento que continha a âncora baixa foi de 0,861. Em que pese este índice varie entre 0, que seria a situação em que a âncora não haveria exercido efeito, e 1, que seria a situação em que os preços indicados seriam iguais à âncora proposta. Os resultados obtidos com o grupo que recebeu a âncora baixa demonstram indícios de que a âncora exerceu forte influência sobre os preços propostos.

Para o grupo que recebeu o instrumento contendo a âncora alta, o IA verificado foi de 0,742. Como a interpretação deste índice segue a interpretação para a âncora baixa, os resultados encontrados pela presente pesquisa para a influência da âncora alta seguem a mesma linha dos encontrados para a âncora baixa, fornecendo indícios de que a decisão de precificação dos participantes sofreu influência da âncora que vos foi disposta. O IA geral, considerando as duas âncoras foi de 0,764, indicando que em média as duas âncoras exerceram influência. Tais resultados estão demonstrados na Tabela 4.

Tabela 4: Resultados obtidos e calculados para a Questão 4.

Mediana calibragem	
R\$ 225.000.00	
Âncora alta	Âncora baixa
R\$ 1.000.000.00	R\$ 45.000.00
Mediana âncora alta	Mediana âncora baixa
R\$ 800.000.00	R\$ 70.000.00
IA âncora alta	IA âncora baixa
0.741935484	0.861111111
IA Geral	
0.764397906	

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Em relação as precificações propostas diante da tarefa realizada na Questão 4, os participantes do presente estudo apresentaram os seus níveis de confiança centrados entre 3 e 8, sendo que ainda assim, 69% destes indivíduos indicaram um nível de confiança na sua estimativa acima de 5, ainda que os resultados tenham demonstrado que o índice de ancoragem para ambos os grupos foi razoavelmente alto.

De forma geral, as respostas obtidas com a Questão 4 corrobora com os resultados encontrados em estudos anteriores que verificaram indícios de ancoragem na precificação de: i) investimentos imobiliários (Oliveira et al., 2015; Reina et al., 2009); ii) itens de varejo e serviços (Bezerra & Leone, 2013; Luppe & Angelo, 2010); iii) automóveis (Medeiros et al., 2017).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo geral verificar a ocorrência da heurística da ancoragem nas decisões tomadas pelos indivíduos. De forma específica, este estudo identificou o grau de ancoragem em cada situação experimental proposta; analisou a presença da ancoragem na precificação quando os grupos experimentais são expostos à âncora baixa e alta, e se o alto grau de confiança do indivíduo faz dele imune a tomadas de decisão irracionais com base no efeito ancoragem; e verificou se os indivíduos tomam a melhor decisão, em relação a custo-benefício ou fazem cálculos incompletos ao toma-las.

Os resultados foram obtidos através da análise das respostas fornecidas pelos respondentes à cada situação experimental. A situação 1 verificou se a disposição de opções como âncoras direcionavam a ordem de escolha na tomada de decisão; a situação 2 verificou se informações dispostas como âncoras, ainda que alheias as qualidades do item, influenciava nos valores atribuídos pelos participantes; a situação 3 verificou se os indivíduos tomavam a decisão de melhor custo-benefício, ou realizavam cálculos incompletos, ou não o faziam, para fazer a sua escolha; e a situação 4, verificou se a disposição de preços âncora moviam as respostas dos participantes em direção às âncoras dispostas.

Os resultados do presente estudo estão de acordo com os pressupostos teóricos (NORTHCRAFT; NEALE, 1987; TVERSKY; KAHNEMAN, 1974b) e estudos anteriores (Bezerra & Leone, 2013; Luppe, 2010; Medeiros et al., 2017; Oliveira et al., 2015; Reina et al., 2009) de que a heurística da ancoragem se faz presente no processo de tomada de decisão.

Os resultados experimentais desta pesquisa demonstram que o preço disposto pelos respondentes está manipulado pelas âncoras, tendo em vista que sob o mesmo contexto, foram obtidos valores com diferenças marcantes, de acordo com a âncora que foi disposta, corroborando com Ariely (2008). Bem como a não realização de cálculos, a tendência aos

preços centrais e os índices de ancoragem, indicando irracionalidade nas decisões comprovados pelas âncoras de efeito a que foram expostas, previstas por Jacowitz e Kahneman (1995).

As limitações deste trabalho residem na impossibilidade de generalização dos resultados, uma vez que a amostra foi extraída do grupo o qual se pretendia estudar. Bem como não foram aprofundadas quais as motivações que levaram cada respondente a fazer suas escolhas.

REFERÊNCIAS

- ARIELY, D. **Previsivelmente irracional**. [s.l.] Elsevier Brasil, 2008.
- ARIELY, D.; WALLSTEN, T. S. Seeking subjective dominance in multidimensional space: an explanation of the asymmetric dominance effect. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**1, v. 63, n. 3, p. 223–232, 1995.
- ASSUNÇÃO, A. B. DE A. **Ensaio experimentais dos efeitos da informação sobre vieses comportamentais**. [s.l.] Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2017.
- BARROS, C. A. S. **O que determina o comportamento financeiro do brasileiro: razão ou emoção?** [s.l.] Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010.
- BAZERMAN, M. H.; MOORE, D. **Processo decisório**. 8ª ed. São Paulo: Elsevier Ltda, 2014.
- BERGMAN, O. et al. Anchoring and cognitive ability. **Economics Letters**, v. 107, n. 1, p. 66–68, 2010.
- BEZERRA, J. M. F.; LEONE, R. J. G. EFEITO ANCORAGEM E RELAÇÕES DE CONSUMO: UM ESTUDO COM PRODUTOS DA CESTA BÁSICA. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 2, p. 68–85, 2013.
- CAMERER, C. F.; LOEWENSTEIN, G.; PRELEC, D. Neuroeconomics - Why Economics Needs Brains.pdf. **Scandinavian Journal of Economics**, v. 106, n. 3, p. 555–579, 2004.
- D. LOSCHELDER, D.; FRIESE, M.; TRÖTSCHHEL, R. How and why precise anchors distinctly affect anchor recipients and senders. **Journal of Experimental Social Psychology**, v. 70, p. 164–176, 2017.
- DOROW, A. et al. A heurística da ancoragem e a tomada de decisão sob risco em investimentos imobiliários. **Contabilidade, gestão e governança**., v. 13, n. 3, p. 86–101, 2010.
- EHRLINGER, J.; READINGER, W. O.; KIM, B. **Decision-Making and Cognitive Biases**. [s.l.: s.n.].
- EPLEY, N.; GILOVICH, T. The Anchoring-and-Adjustment Heuristic Why the Adjustments Are Insufficient. **Psychological Science**, v. 17, n. 4, p. 311–318, 2006.
- EVANS, J. S. B. T. In two minds: Dual-process accounts of reasoning. **Trends in Cognitive Sciences**, v. 7, n. 10, p. 454–459, 2003.
- EVANS, J. S. B. T. Dual-process theories of reasoning: Contemporary issues and developmental applications. **Developmental Review**, v. 31, n. 2–3, p. 86–102, 2011.
- FERREIRA, S. G. Finanças comportamentais: processo decisório e a heurística da ancoragem em investimentos imobiliários em fundos de pensão. p. 119, 2016.
- FREDERIKS, E. R.; STENNER, K.; HOBMAN, E. V. Household energy use: Applying behavioural economics to understand consumer decision-making and behaviour. **Renewable**

- and **Sustainable Energy Reviews**, v. 41, p. 1385–1394, 2015.
- JACOWITZ, K. E.; KAHNEMAN, D. Measures of Anchoring in Estimation Tasks. **Personality and Social Psychology Bulletin**, v. 21, n. 11, p. 1161–1166, 1995.
- KAHNEMAN, D. Maps of Bounded Rationality : Economic Psychology for Behavioral. **The American Economic Review**, v. 93, n. 5, p. 1449–1475, 2003.
- KAHNEMAN, D.; FREDERICK, S. Representativeness Revisited: Attribute Substitution in Intuitive Judgment. In: GILOVICH, T.; GRIFFIN, D.; KAHNEMAN, D. (Eds.). . **Heuristics and Biases**. Cambridge: Cambridge University Press, 2002. p. 49–81.
- KRIDER, R. E. et al. Pizzas : π or Square ? Psychophysical Biases in Area Comparisons. **Marketing Science**, v. 20, n. 4, p. 405–425, 2001.
- KROLL, E. B.; VOGT, B. The relevance of irrelevant alternatives. **Economics Letters**, v. 115, n. 3, p. 435–437, 2012.
- KUMAR, S.; GOYAL, N. Behavioural biases in investment decision making – a systematic literature review. **Qualitative Research in Financial Markets**, v. 7, n. 1, p. 88–108, 2015.
- LIMA JÚNIOR, M. P. **Desempenho de Analistas Sell-Side no Mercado de Ações Brasileiro**. [s.l.] Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2014.
- LOBÃO, J. **Finanças comportamentais**. [s.l.] Leya, 2014.
- LOBÃO, J.; FERNANDES, J. Psychological Barriers in Single Stock Prices: Evidence from Three Emerging Markets. **Review of Business Management**, v. 20, n. 2, p. 248–272, 2018.
- LUCENA, E. R. F. DA C. V. **ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE A CAPACIDADE COGNITIVA E A OCORRÊNCIA DOS VIESES COGNITIVOS DA REPRESENTATIVIDADE NO JULGAMENTO**. [s.l.] Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2015.
- LUPPE, M. R. As Decisões De Consumo E a Heurística Da Ancoragem: Uma Análise Da Racionalidade Do Processo De Escolha. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 11, n. 6, p. 81–106, 2010.
- LUPPE, M. R.; ANGELO, C. DE. As decisões de consumo e a heurística da ancoragem: uma análise da racionalidade do processo de escolha. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 11, n. 6, p. 81–106, 2010.
- MACEDO, M. A. DA S.; ALYRIO, R. D.; ANDRADE, R. O. B. DE. Análise do comportamento decisório : um estudo junto a acadêmicos de administração Resumo Desde os primeiros estudos de Simon (1957), que o comportamento decisório tem dos aspectos abordados em cada uma das questões . **Revista de Ciências da Administração**, v. 9, n. 18, p. 35–55, 2007.
- MACHADO, A. O. **A prática do hedge cambial corporativo influenciada pela ancoragem, disponibilidade, efeito manada e aversão à perda certa: potenciais destruidores de valor da firma**. [s.l.] Pontifícia Universidade Católica, 2014.
- MAULE, A. J.; HODGKINSON, G. P. Heuristics, biases and strategic. **The Psychologist**, v. 15, n. 2, p. 68–71, 2002.
- MEDEIROS, A. S. V. DE et al. **A influência da heurística da ancoragem no processo de atribuição de preços de automóveis**. XX SemeAd. **Anais...São Paulo**: 2017
- NORTHCRAFT, G. B.; NEALE, M. A. Expert, Amateurs and Real Estate: An Anchoring-and-Adjustment Perspective on Property Pricing Decisions. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 39, n. 1, p. 201–279, 1987.

- OLIVEIRA, T. A. DE; PEIXOTO, F. M.; FAGUNDES, A. F. A. Impacto da Heurística da Ancoragem na Estimativa de Preços de Imóveis. **Revista de Finanças Aplicadas**, v. 2, p. 1–45, 2015.
- PAIXÃO, R. B.; CARVALHO JÚNIOR, C. V. DE O.; BRUNI, A. L. Heurísticas e ancoragens na formação dos preços em supermercados. **Revista de Gestão USP**, v. 17, n. 4, p. 437–450, 2010.
- RAPOPORT, A. **Decision Theory and Decision Behaviour**. London: Palgrave Macmillan UK, 1998.
- REINA, D. et al. Behavioral Finance: Um estudo sobre a correlação entre a heurística da ancoragem e a tomada de decisão sob risco em investimentos. **Revista de Informação Contábil**, v. 3, n. 2, p. 83–98, 2009.
- SAVITSKY, K.; GILOVICH, T. The illusion of transparency and the alleviation of speech anxiety q. **Journal of Experimental Social Psychology**, v. 39, p. 618–625, 2003.
- SCHUERY, J. M. **ANCORAGEM E AJUSTAMENTO E SUA UTILIZAÇÃO EM JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO: um experimento no contexto brasileiro**. [s.l.] Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2012.
- SILVA FILHO, A. C. DA C. E et al. **Vieses Comportamentais Influenciam as Previsões de Lucros dos Analistas de Mercado? Uma Análise no Mercado de Capitais Brasileiro** AUGUSTO CEZAR DA CUNHA E SILVA FILHO. São Paulo: [s.n.].
- SIMON, H. A. A Behavioral Model of Rational Choice. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 69, n. 1, p. 99–118, fev. 1955.
- SIMON, H. A. **Models of man; social and rational**. Oxford, England: Wiley, 1957.
- SIMON, H. A. Rationality in Psychology and Economics. **he Journal of Business**, v. 59, n. 4, p. 209–224, 1986.
- THALER, R. H. Toward a positive theory of consumer choice. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 1, p. 39–60, 1980.
- TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. Availability: A heuristic for judging frequency and probability. **Cognitive Psychology**, v. 5, n. 2, p. 207–232, 1973.
- TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases. **Science**, v. 185, n. 4157, p. 1124–1131, 1974a.
- TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. The Framing of Decisions and the Psychology of Choice. **Science**, v. 211, n. 30, p. 453–458, 1981.
- TVERSKY, A.; SIMONSON, I. Context-Dependent Preferences. **Management Science**, v. 39, n. 10, p. 1179–1189, 1993.

A PERCEPÇÃO DOS DISCENTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UFERSA A RESPEITO DOS ATRIBUTOS E PRÁTICAS PEDAGÓGICAS DOS PROFESSORES QUE POSSUEM ÊXITO EM SALA DE AULA

Rebecca Couto Duarte¹, Thaiseany de Freitas Rêgo²

Resumo

O presente estudo se propõe a analisar qual a percepção do/a(s) discentes do Curso de Ciências Contábeis da UFERSA a respeito dos atributos e práticas pedagógicas dos professores que possuem êxito em sala de aula. Para tanto, coube aplicar um questionário, presencialmente, junto aos discentes do curso de Ciências contábeis da UFERSA, a respeito dos atributos e práticas pedagógicas que permitem qualificar o/a docente com êxito em sala de aula, o que resultou em 176 (cento e setenta e seis) respostas válidas. Os dados indicam quanto ao perfil sócio demográfico, que há um equilíbrio entre os números de discentes que se declararam como do gênero masculino (51,70%) e feminino (47,30%), bem como que predomina a existência de um público jovem, com idade entre 17 e 25 anos (60,22%), solteiros (69,88%) e que já atuam na área Contábil (46,59%). A área de atuação dos docentes que chamam a atenção dos respondentes é predominantemente a de Contabilidade geral (43,75%). Dentre as competências que declaram como qualificadores de um/a professor/a com êxito ou bom desempenho, destaca-se didática (85,80%), comunicação (84,66%) e domínio ou conhecimento teórico (82,95%). Quanto aos pontos que os motivam a enquadrar um/a docente com êxito, destaca-se o domínio do conteúdo (67,05%) e a motivação e despertar do interesse do/a discente (64,20%). Em relação aos atributos, destaca-se estar preparado/a (81,25%), ser atencioso/a (62,50%) e motivador/a (69,89%). Quanto as práticas pedagógicas, o estar preparado/a (79,54%) e ser organizado/a em suas aulas (76,70%) são os pontos que mais chamam a atenção dos respondentes.

Palavras-chave: Docência em Contabilidade. Modelo bidimensional. Práticas pedagógicas.

1 INTRODUÇÃO

No cenário atual, a carreira docente vem passando por momentos conflituosos, que se refletem na qualidade do ensino e no processo formativo (CUNHA; PINTO, 2009). Isso se confirma na Lei Orçamentária Anual (LOA), que aponta uma redução nos investimentos na área de educação e limita gastos com livros, laboratórios e contratação de docentes, segundo dados do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais em Educação (FUNDEB, 2014). Tal prejuízo também se reflete na perda de qualidade nas atividades formativas que se pautam no ensino, pesquisa e extensão.

Quando se trata da carreira docente, cabe frisar que o/a mesmo/a tem o papel de se manter atualizado/a e acompanhar as mudanças do ambiente, seja mediante a realização de cursos rápidos ou com o auxílio de programas de pós-graduação. Isso, porque, sua função de

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela UFERSA (rebeccacoutoduarte@hotmail.com).

² Doutora em Administração pela PUC-PR, Professora Adjunta II da UFERSA (thaiseany@ufersa.edu.br).

transmissor/a do conhecimento, requer preparação (GRADVOHL; LOPES; COSTA 2009). Nesse contexto, o/a docente deve preocupar-se em alinhar a didática utilizada em sala de aula com os conhecimentos a serem transmitidos e postos em prática na atividade profissional.

O desenvolvimento de habilidades e competências profissionais, bem como de atributos pessoais e práticas pedagógicas adequadas, permite qualificar o/a docente como um “bom professor”. Isso, porque, ser professor/a não se resume a obter um título de especialista, mestre ou doutor, que o/a qualifique para a função, mas requer que se mantenha em constante atenção às mudanças do ambiente e desenvolva habilidades interpessoais que reflitam no êxito ou bom desempenho em sala de aula. Segundo Karawejczyk e Estivalet (2003, p. 8), “essas mutações exigem o repensar de competências do professor universitário, pois é preciso aprender, transmitir e, acima de tudo, inventar novas formas de trabalhar”.

Quando se destaca a formação do docente que atua na área Contábil, chama atenção a necessidade de desenvolverem habilidades e competências próprias para a transmissão do conhecimento, em um curso cujo foco não é a licenciatura. Nesse contexto, parte dos docentes fazem cursos de pós-graduação do tipo *lato* ou *stricto sensu*, de modo a prepararem-se. Logo, sem um preparo específico ou uma disciplina relacionada a didática, eles tendem a reproduzir as práticas pedagógicas de seus antigos professores (PIMENTA, 1998; GAUTHIER et al., 1998; TARDIF, 2000; PIMENTA; ANASTASIOU, 2002; TARDIF, 2003).

Considerando os aspectos enumerados, destaca-se que os atuais profissionais da educação, muitas vezes apenas reproduzem, em sala de aula, o que absorvem de seus docentes. Apesar disso, tem-se observado estudos que rompem com essa ideologia de reproduzem o que já se é posto como processo de ensino adequado, como tratado por Gomes et al. (2009). Nesse contexto, surge o chamado modelo bidimensional, que contempla diversos atributos de estímulo intelectual e relacionamento interpessoal (LOWMAN, 2007).

Em termos de práticas pedagógicas, cada professor tem uma didática e uma forma de transmitir o conhecimento, muitas delas reproduzidas dos momentos vivenciados em sala de aula, quando aluno. Isso, porque, eles trazem consigo, traços daqueles professores que se revelaram como pontos de apoio e aprendizado constante. Logo, uma relação interpessoal, capaz de somar uma boa postura acadêmica, com a interação pessoal junto ao discente, tende a despertar o seu entusiasmo e a gerar um melhor desempenho ao ensino-aprendizagem, principalmente quando se trata do ensino na área Contábil (ANDERE; ARAÚJO, 2008).

Ante ao exposto e considerando os atributos e práticas pedagógicas desenvolvidos por Lowman (2007) e testada por Gomes et al. (2009), o presente estudo se propõe a responder a seguinte problemática: **Qual a percepção dos discentes do Curso de Ciências Contábeis da**

UFERSA a respeito dos atributos e práticas pedagógicas dos professores que possuem êxito em sala de aula? Para tanto, coube atender aos seguintes objetivos específicos: identificar o perfil dos respondentes; identificar as razões que lhes auxiliam na escolha de um professor com êxito em sala de aula; investigar quais os atributos valorizados pelos discentes ao escolherem um professor que possui êxito em sala de aula; averiguar quais práticas pedagógicas adotadas pelo docente com êxito chamam a atenção dos discentes em formação.

De modo a indicar a contribuição teórica do presente estudo, destaca-se como ponto de partida as recomendações tratadas por Rezende e Leal (2013). Os autores apontam que a realização de estudos capazes de medir se há diferença na percepção dos discentes vinculados a cursos de graduação de instituições públicas e privadas pode ser interessante, quando se adota o modelo bidimensional. Ademais, pode-se indicar quais atributos os discentes conseguem perceber e valorizar no processo de ensino-aprendizagem, bem como direcionar as ações dos cursos, no sentido de tornar o processo formativo mais interessante e prazeroso.

2 DOCÊNCIA EM CONTABILIDADE

Quando se trata da docência na área Contábil, Guerra (2003) aponta a necessidade de se avaliar as competências técnicas, intelectuais, políticas e pedagógicas observadas em seu processo formativo. Isso, porque, o bom desenvolvimento dessas competências auxilia na conduta do/a docente, em favor da eficiência em suas atividades de ensino, pesquisa e extensão (ANDERE; ARAÚJO, 2008). Para Vasconcelos (2000), tudo isso deve estar alinhado ao desenvolvimento de técnicas científicas, pedagógicas, sociais e políticas, capazes de estimular o processo de ensino-aprendizagem.

Segundo Slomski (2008), ao se considerar as competências pedagógicas dos docentes, cabe avaliar como eles desenvolvem suas habilidades e competências, com vistas a promover a formação dos discentes. Logo, os saberes requeridos a atuação como docente demanda por elementos que vão além da vocação. Nessa conjuntura, parte desses saberes costumam se manifestar quando os indivíduos estão imersos em cursos de pós-graduação que se direcionam para a formação docente.

Considerando os aspectos mencionados e o posicionamento de Nossa (1999), Pimenta e Anastasiou (2002), Masseto (2003), Pereira (2007), Gradwohl, Lopes e Costa (2009), Vasconcelos (2010), Paquay et al. (2010) e Rezende e Leal (2013), quanto as características requeridas ao docente, apresenta-se o Quadro 1. Nesse sentido, nota-se que há um conjunto de elementos essenciais ao bom andamento das atividades docentes e que contribuem para as

suas habilidades e competências. Isso revela que além do domínio do conteúdo, ele deve desenvolver uma didática que envolva o/a discente no processo de ensino-aprendizagem.

Quadro 1: Características essenciais a atuação docente

Características	Finalidade
Comprometimento	O docente comprometido é aquele que se envolve com seus alunos, que assume a responsabilidade de não ser simplesmente um agente passivo na construção do conhecimento, aquele que se motiva a garantir resultado positivo no processo ensino-aprendizagem.
Comunicação	Comunicação é a maneira pela qual as pessoas interagem umas com as outras, dividindo e trocando experiências, informações, etc, modificando, mutuamente, a sociedade na qual estão inseridas.
Criatividade	É a capacidade de o docente desenvolver situações inovadoras, um processo de modernização do ensino criado para promover atributos positivos no processo ensino-aprendizagem.
Didática	A didática é a arte de ensinar empregando técnicas específicas, adotando uma observação crítica com intuito de, através dos diálogos, as partes chegarem a novas descobertas e ao conhecimento verdadeiro.
Domínio da área de conhecimento	O domínio do professor sobre determinado assunto facilita para que esse exponha seus conhecimentos e influencie os alunos na produção de trabalhos, fazendo-os desenvolver seus conhecimentos, visando à expansão crítica.
Empatia	O professor expressa sua empatia quando ele é capaz de se colocar no lugar do aluno, de sentir o que ele sente, de dar oportunidades para esse discente expressar seus anseios e dúvidas, criando um ambiente de harmonia.
Exigência	A exigência de um docente deve existir sem exageros, de modo que essa não atrapalhe o fluxo de aprendizado. O caráter ríspido de um docente impede o diálogo aberto com os alunos.
Experiência de mercado	O saber do professor e a prática educativa por ele utilizada estão estritamente relacionados com o potencial prático que esse profissional desenvolveu ao longo de sua caminhada.
Flexibilidade	O docente deve permear sua flexibilidade para não prejudicar o ensino, demonstrando-se pouco flexível ao ponto de, inclusive, bloquear o fluxo de informações dentro da sala de aula, ou sendo muito flexível em suas atitudes a ponto de desmotivar os alunos.
Liderança	No processo de ensino-aprendizagem, o docente líder é aquele que influencia e estimula seus alunos rumo a um melhor desempenho na educação.
Planejamento	O planejamento deve fazer parte do cotidiano do docente, o qual deve planejar o conteúdo programático a ser ministrado.
Relacionamento	A construção do conhecimento ocorre por meio da relação entre discente e docente, quando o professor perde o caráter de severidade e assume uma postura mais aberta e flexível, possibilitando um relacionamento maduro e responsável entre as partes, com trocas de experiências e de conhecimentos.

Fonte: Adaptado de Rezende e Leal (2013).

Considerando os pontos enumerados, inúmeros fatores contribuem para a atuação de um bom professor e quando essas características se alinham ao domínio do/a docente sobre o assunto, o ensino-aprendizagem se torna atraente (VASCONCELOS, 2010). Com isso, o docente tende a envolver os discentes em uma dinâmica de aprendizado mais arrojada, que se fundamenta tanto na troca de experiências como na construção conjunta do conhecimento (PEREIRA, 2007). Logo, precisa considerar a capacidade do/a docente, quanto ser humano, em criar elos e identificar pontos capazes de estimular a construção do conhecimento.

2.1 CONHECIMENTOS, SABERES E COMPETÊNCIAS

Destaca-se que quando os profissionais que atuam no mercado ingressam na carreira docente, eles tendem a ser bons docentes, uma vez que trazem suas experiências e habilidades profissionais (PIMENTA; ANASTASIOU, 2002). Apesar disso, muitos deles acabam por dividir esse posto com outros profissionais que contribuíram com o seu processo formativo (MIRANDA; CASA NOVA; CORNACHIONE, 2012). Logo, corrobora com a ideia de troca de conhecimentos e experiências que conduzem para uma formação ampla e dinâmica, fundamentada tanto em aspectos teóricos como práticos.

Tardif (2003) destaca que sempre existe um rito de passagem entre a condição de discente para docente, e que costuma se fundamenta na busca por conhecimentos teóricos e o desenvolvimento de habilidades profissionais. Tudo isso atrelado a práticas didáticas que possibilitem o processo de ensino-aprendizagem, a aptidão técnica e o alinhamento dos conteúdos teóricos com a atuação profissional. Dentre as principais práticas que ditam esse rito, destaca-se a atuação dos discentes em estágios acadêmicos e seu envolvimento em atividades de monitoria ou projetos de pesquisa e/ou extensão.

A busca por conhecimentos, saberes e competência embasam a capacidade do indivíduo em desenvolver práticas docentes. Para Puentes, Aquino e Quillici Neto (2009), a introdução de elementos concernentes aos saberes, conhecimentos e competências essenciais a atuação docente vem sendo ampliada, como ilustrado no Quadro 2. Dentre os trabalhos de destaque sobre a temática, tem-se os estudos de Shulman (1987), Garcia (1992), Gauthier et al. (1998), Masetto (1998), Pimenta (1998), Freire (2000), Perrenoud (2000), Pimenta e Anastasiou (2002), Tardif (2003), Cunha (2004).

Quadro 2: Saberes, conhecimentos e competências requeridas à docência

Tipologia	Definição	Referência
Saberes	Advém, prioritariamente, da experiência.	Pimenta (1998)
	Conjunto de imagens, expectativas e juízos construídos pelo indivíduo.	Chariot (2000)
	São conhecimentos, competências, habilidades que os professores adotam diariamente ao desenvolver suas atividades.	Tardif (2000)
Conhecimentos	Uma capacidade maior em compreender, memorizar, raciocinar e interpretar os acontecimentos.	Rosella et al. (2006)
	Um processo em constante construção.	Nossa (1999)
	É o marco inicial para qualquer ação pedagógica.	Godoy (1998)
Competências	Domínio dos conhecimentos de que o sujeito necessita para desempenhar o seu papel.	Rios (2000)
	Conjunto formado por conhecimentos, <i>savoir-faire</i> e posturas necessárias ao exercício da profissão de professor.	Vieira (2008)
	Competência também significa teoria e prática para fazer algo.	Pimenta e Anastasiou (2000)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os saberes, conhecimentos e competências são essenciais para o ensino-aprendizagem ocorra e preparo do discente para a atuação profissional. Nesse contexto, o docente assume a condição de responsável por conduzir a construção dos saberes e disseminar o conteúdo (PIMENTA, 1998; PIMENTA; ANASTASIOU, 2002; SHULMAN, 2005). Logo, quando se destaca o docente da área Contábil, os discentes devem ser preparados tanto para atividades de escrituração, folha de pagamento e cálculo de tributos, como para ter senso crítico e condições de resolver situações-problema.

De modo geral, a formação do docente que atua na área Contábil requer o desenvolvimento de habilidades e competências que vão além da atuação prática em escritório, mas que abarca pesquisa e extensão. Nesse contexto, atualmente as Universidades vem enfrentando desafios em relação ao ensino, em razão das demandas do campo de atuação e do Ministério da Educação (MEC) que, por vezes, não acompanham todas o ambiente e as necessidades da sociedade. Paralelamente a isso, o modelo bidimensional considera a qualidade intelectual e a empatia do professor sobre os alunos.

2.2 ATRIBUTOS

Slomski (2008) destaca que nos últimos anos o ensino na área Contábil requer vocação e competência, de modo a alinhar as discussões de sala de aula com o campo de atuação. Nessa conjuntura, Guerra (2003) aponta que há a necessidade de se assegurar as competências intelectuais, técnicas, pedagógicas e políticas na formação dos docentes. Isso, porque, segue o modelo discutido por Vasconcelos (2000) e que inclui aspectos práticos, técnico-científicos, pedagógicos, sociais e políticos.

Vasconcelos (2000) aponta que todos esses aspectos precisam ser observados no ensino-aprendizagem, uma vez que concede ao discente as condições necessárias ao seu desenvolvimento intelectual. Para Gomes et al. (2009) esses aspectos precisam se manter interligados a ponto de estimular o comprometimento e a interação de ambos com as atividades de ensino. Celerino e Pereira (2008) relatam que existem três formas para mensurar a qualidade do ensino: adequação ambiental, instrumental e desempenho em sala de aula.

De modo geral, tem-se observado uma evolução no ensino-aprendizagem, quando se dispõe o conhecimento transmitido ao discente como o primeiro passo para a execução de ações pedagógicas (GODOY 1998). Tudo isso, focado na construção de uma visão ampla sobre a formação acadêmica e profissional auferida na construção do conhecimento. Nesse

contexto, o corpo docente precisa ter compromisso com a formação discente e construir relações interpessoais que possam estimular e motivar a construção do conhecimento.

A figura do docente precisa se revestir de habilidades e competências apropriadas para a sua conduta profissional e que seja capaz de o/a tornar um profissional com êxito em sala de aula (SHULMAN, 2005). Isso é possível quando o docente se mostra motivado por aprender e desenvolver relacionamentos interpessoais direcionados a formação do discente. Para Pereira (2007), a figura do/a professor/a precisa se valer de habilidades e competências diversas, para que possa promover o conhecimento e transmiti-lo de forma harmoniosa aos discentes.

2.3 MODELO BIDIMENSIONAL

Perrenoud (2000) comenta que para o ensino imprimir qualidade no aprendizado do discente, deve propiciar o desenvolvimento de habilidades e competências. Para Lowman (2007), isso pode ser medido com o uso de um modelo bidimensional, que observa o estímulo intelectual e a empatia interpessoal com os discentes, como ilustrado no Quadro 3. Essas dimensões refletem atributos que são percebidos como positivos ao ensino-aprendizagem, uma vez que geram estímulos para a construção dos saberes, habilidades e competências.

Quadro 3: Atributos do modelo bidimensional

Dimensão	Atributos		
Dimensão I: estímulo intelectual	Entusiástico	Claro	Energético
	Culto	Organizado	Divertido
	Inspirador	Envolvente	Criativo
	Engraçado	Estimulante	Faz boas apresentações
	Interessante	Preparado	Comunicativo
Dimensão II: relacionamento interpessoal	Interessado	Compreensivo	Justo
	Atencioso	Simpático	Exigente
	Disponível	Prestativo	Paciente
	Acessível	Encorajador	Motivador
	Respeitoso	Desafiador	

Fonte: Adaptado de Lowman (2007).

Lowman (2007) destaca que os estímulos de caráter intelectual se voltam mais para a clareza com que o conteúdo ministrado pelo docente é transmitido e a forma como o/a discente absorve isso emocionalmente. Nesse contexto, considera tanto a empatia interpessoal como a habilidade em repassar o conhecimento, a ponto de estimular e motivar o discente a aprender. Logo, a metodologia de ensino e didática empregada pelo docente tende a se tornar um elemento fundamental para a condução do ensino-aprendizado.

Segundo Celerino e Pereira (2008) a habilidade em criar estímulos intelectuais se reflete tanto na clareza da apresentação do/a professor/a, como no impacto emocional de

estímulo aos estudantes. Nessa perspectiva, destaca-se que os estímulos intelectuais se voltam ao desenvolvimento de habilidades tradicionais, focadas nas preleções e em discussões teórico-práticas. Logo, o aprendizado tende a ser reforçado pelo/a professor/a, quando incita os estudantes a buscar por novos conhecimentos e a preocupar-se com a absorção da matéria.

No que concerne ao relacionamento do tipo interpessoal, Lowman (2007) aponta que ele trata sobre o modo como o/a docente percebe sua capacidade de inter-relacionamento e a utiliza com a finalidade de criar um ambiente de troca de conhecimentos. Tudo isso para motivar o aprendizado individual e autônomo do/a discente, sem a necessidade de gerar situações de apego ao perfil do/a docente, mas direcionando a aprendizagem a construção do conhecimento. Nessa perspectiva, passa a reunir esforços que minimizem estímulos negativos ou uma postura agressiva e resistente ao docente, ao mesmo tempo em que cria um ambiente capaz de colocar o/a discente como agente responsável pelo seu próprio desempenho.

Considerando os aspectos enunciados, destaca-se que um professor de excelência, com êxito ou bom desempenho, precisa assegurar o ensino efetivo a todo e qualquer tipo de discente, ou seja, desde aquele mais atencioso e estudioso, até aquele que se mostra pouco preocupado com o que lhe é transmitido (GOMES et al., 2009). Pereira (2007), destaca que os valores institucionais também influenciam na definição de um bom professor e em suas práticas pedagógicas. Isso, porque, a depender da estrutura e dos recursos disponíveis, o processo formativo pode se tornar mais ou menos eficiente ao longo dos períodos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que concerne ao método de pesquisa, o estudo se configura como do tipo dedutivo, já quanto a abordagem, trata-se de um estudo fundamentado no empirismo. Segundo Gil (1999), o uso desse método é comum quando se objetiva encontrar respostas a partir de premissas já existentes, ou seja, de que os professores que possuem êxito em sala de aula possuem atributos e adotam práticas pedagógicas que atraem a atenção dos discentes. A abordagem do empirismo é adotada com o propósito de conhecer a percepção do indivíduo, a partir de sua experiência sensorial, isto é, considerando o entendimento dos discentes que se configuram como unidade de análise (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Quanto a estratégia de pesquisa, o presente estudo se configura como descritivo. Isso, porque, se propõe analisar qual a percepção dos discentes do Curso de Ciências Contábeis da UFERSA a respeito dos atributos e práticas pedagógicas dos professores que possuem êxito

em sala de aula. Nessa conjuntura, entende-se por pesquisa descritiva, aquela que se propõe a especificar as propriedades ou características do objeto de estudo (GIL, 1999).

O estudo também se classifica quanto aos procedimentos como levantamento ou *survey*. Por essa razão, considera a realização de um estudo transversal com todos os discentes ativos e com vínculo no curso de graduação em Ciências Contábeis da UFERSA, no período letivo 2017.2, o que totaliza 371 (trezentos e setenta e um) alunos (10/01/2018). Esse tipo de pesquisa considera a obtenção de dados sobre a percepção ou compreensão dos indivíduos investigados (MARTINS; THEÓPHILO, 2007), ou seja, investigar quais os atributos valorizados pelos discentes ao escolherem um/a professor/a que possui êxito em sala de aula.

Por sua vez, em razão da limitação de recursos e disponibilidade dos discentes para colaborar com a pesquisa, fez-se necessário adotar a amostra não probabilística por acessibilidade. Logo, a definição sobre a quantidade de indivíduos que participam da pesquisa requer pouco rigor técnico, uma vez que considera o interesse do indivíduo em responder o questionário (MALHOTRA, 2012). Isso resultou em uma amostra com 186 (cento e oitenta e seis) questionários, dos quais 10 (dez) foram excluídos por apresentarem dados faltantes, resultando em 176 (cento e setenta e seis) respostas válidas para a análise.

Em se tratando do processo de coleta, destaca-se que ela contempla dados primários, por requerer a aplicação de um questionário, no período de 31 de janeiro a 7 de fevereiro de 2018. Segundo Martins e Theóphilo (2007), o questionário observa um conjunto de quesitos a serem respondidos sem a presença do/a pesquisador/a. Para tanto, a construção do instrumento de coleta fundamenta-se nos pontos abordados por Lownam (2007), Celerino e Pereira (2008), Gomes et al. (2009) e Gradvohl, Lopes e Costa (2009), tanto quanto ao perfil dos respondentes, como em relação aos atributos que qualificam os docentes como indivíduos que possuem êxito em sala de aula.

Quanto a abordagem do problema, o estudo se ampara na análise quantitativa e uso do IBM SPSS *Statistics*® (24.0). Destaca-se que a sua adoção se faz necessária para a determinação da estatística descritiva. Para Martins e Theóphilo (2007), a estatística descritiva permite organizar, sumarizar e descrever um conjunto de dados, de modo sistematizado. Ademais, admite fazer inferências e auxiliar na realização de estudos comparativos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Para atender o objetivo do presente estudo, fez-se necessário identificar o perfil dos respondentes, quanto ao sexo, faixa etária, período de ingresso no curso, estado civil e atuação

profissional. Ao cruzar as informações pertinentes ao sexo e faixa etária, nota-se que 30,11% (53) deles são do gênero masculino e possuem até 25 anos de idade. Considerando apenas o gênero, há um certo equilíbrio no número de respondentes do gênero masculino (51,70%) e feminino (48,30%), como também foi observado no estudo de Gomes et al. (2009), o que é comum em um contexto no qual os indivíduos buscam por uma formação de nível superior.

Os dados também indicam que 39,77% (70) dos respondentes possuem mais de 25 anos de idade, como observado por Rezende e Leal (2013), e diferentemente do que foi constatado na pesquisa de Gradwohl, Lopes e Costa (2009), no qual 28,6% deles se enquadravam nesse aspecto. Isso, mostra que apesar de se observa a presença de um público jovem, o curso de Ciências contábeis da UFRSA também atrai indivíduos mais maduros. Tal fato pode ser explicado pelas relações de trabalho atuais e em razão da área Contábil oferecer um leque de possibilidades e oportunidades de atuação, seja de forma autônoma, como empregado, servidor público ou docente (ROSELLA, 2006).

O presente estudo também evidencia que 20,45% (36) dos respondentes informaram que trabalham em atividades remuneradas na área Contábil, isso quer dizer que um número pequeno de discentes assume alguma função no campo de atuação do Contador. Os dados também revelam que 46,59% (82) deles exercem alguma função remunerada, o que é comum para estudantes do turno da noite. Tal fato corrobora com os achados de Gomes et al. (2009) e se contrapõe ao que foi observado no estudo de Miranda, Casa Nova e Cornachione Jr (2012), no qual 70% dos respondentes já exerciam alguma função na área contábil.

Ao cruzar o estado civil dos respondentes com o exercício de atividade remunerada, observa-se que 69,88% (123) deles se declaram como solteiros, como observado no estudo de Gradwohl, Lopes e Costa (2009). Dentre esses 123 respondentes, nota-se que 19,51% (24) já exercem alguma atividade remunerada na área Contábil, o que pode ocorrer em razão dos mesmos estarem envolvidos em atividades de estágio não obrigatório e que lhes garantem a possibilidade de vivenciar experiências práticas. Como destacam Gomes et al. (2009), a inserção de discentes no campo de atuação profissional, seja em atividades de estágio ou assumindo funções auxiliares, tende a melhorar o processo formativo, uma vez que permite desenvolver habilidades e competências de forma mais adequada.

Quando se trata da indicação da área de atuação do/a(s) docente(s) considerado pelo/a respondente como um indivíduo que possui bom desempenho em sala de aula, constata-se que nenhum deles aponta a área de Tecnologia da informação. Isso pode ocorrer em razão dos conteúdos ministrados serem de áreas do eixo de formação básica e que não chamam a

atenção do/a(s) discente(s) em formação. Os Estudos opcionais e de caráter transversal também não foram indicados para docentes com bom desempenho em sala de aula.

Os dados também indicam que nas disciplinas do eixo de formação profissional, que englobam Contabilidade geral (43,77%), Contabilidade e gestão pública (11,93%) e Contabilidade gerencial e de custos (8,52%), o/a(s) mesmo/a(s) conseguem perceber a existência de docentes com bom desempenho. Isso corrobora com os achados de Miranda, Casa Nova e Cornachione Jr (2012), o que também pode ser justificado por englobarem conteúdos que estão mais alinhados ao campo de atuação do/a Contador/a. No entanto, cabe destacar que o processo formativo não engloba apenas o conteúdo do eixo profissional e que o corpo docente que deseja demonstrar bom desempenho deve se esforçar um pouco mais.

Quanto a percepção dos respondentes a respeito das competências que qualificam um/a professor/a como detentor/a de um bom desempenho em sala de aula, nota-se que a didática, 85,80% (151), habilidade de comunicação, 84,66% (149), e domínio ou conhecimento teórico, 82,95% (146), são os pontos que chamam mais atenção dos respondentes, como apresentado na Tabela 1. Tal posicionamento condiz com a necessidade do/a professor/a desenvolver habilidades e competências que prendam a atenção do/a discente e o envolve no processo formativo (VASCONCELOS, 2010). Fazendo um comparativo com os dados auferidos por Miranda, Casa Nova e Cornachione Jr (2012), destaca-se que a didática é um elemento que se sobressai na percepção dos discentes quando se trata de qualificar um/a professor/a, o que é pertinente a arte de ensinar.

Tabela 1: Características que qualificam um professor com bom desempenho em sala de aula

Competências	Frequência	Percentual*
Didática	151	85,80%
Comunicação	149	84,66%
Domínio/conhecimento teórico	146	82,95%
Comprometimento	84	47,73%
Planejamento	75	42,61%
Empatia	68	38,64%
Experiência de mercado	60	34,09%
Habilidades	56	31,82%
Criatividade	55	31,25%
Relacionamento	46	26,14%
Exigência	43	24,43%
Liderança	43	24,43%

*Nota: Percentual em relação ao número de respostas obtidas. Fonte: Dados da pesquisa.

Quando se trata do comprometimento com o ensino-aprendizagem, 47,73% (84), os resultados obtidos se assemelham ao que foi detectado por Miranda, Casa Nova e Cornachione Jr (2012). Segundo Rezende e Leal (2013), o comprometimento é uma característica essencial para a condução das atividades docentes, uma vez que o/a mesmo/a

precisa assumir o papel de colaborador/a na construção do conhecimento e formação do indivíduo. Os dados também indicam que embora a área Contábil requeira um maior alinhamento entre os conteúdos desenvolvidos em sala de aula e o campo de atuação profissional, 34,09% (60) destacam essa competência como algo essencial para a qualidade do ensino, o que se assemelha aos achados de Rezende e Leal (2013)

Em relação ao que motiva o respondente a reconhecer um/a professor/a como detentor/a de um bom desempenho em sala de aula, verifica-se na Tabela 2, que 67,05% (118) deles apontam o domínio de conteúdo como ponto principal, seguido do poder de motivar e despertar interesse, 64,20% (113), e de ter clareza ao transmitir as informações, 61,36% (108). Tal comportamento se assemelha aos achados de Gomes et al. (2009), Celerino e Pereira (2008) e Catapan, Colauto e Sillas (2012), que apontam que o domínio de conteúdo e os atos de motivar e despertar interesse, como pontos essenciais para o aprendizado individual e autônomo do discente, como já destaca Lowman (2007). Isso mostra que os discentes reconhecem cada etapa do processo de ensino-aprendizado e deposita na figura do/a docente o papel de construtor do conhecimento (VASCONCELOS, 2000; PEREIRA, 2007).

Tabela 2: Motivações para identificar um professor com bom desempenho em sala de aula

Motivações	Frequência	Percentual*
Dominar o conteúdo	118	67,05%
Motivar e despertar interesse	113	64,20%
Clareza ao transmitir as informações	108	61,36%
Ótima prática pedagógica	79	44,89%
Comunicar-se bem	70	39,77%
Estar disposto para dúvidas	71	40,34%
Usar material atualizado	51	28,98%
Compreender o estágio de conhecimento dos alunos	48	27,27%
Ser acessível	47	26,70%
Comprometimento e gosto pela Contabilidade	42	23,86%
Comandar a turma de alunos	19	10,80%

*Nota: Percentual em relação ao número de respostas obtidas. Fonte: Dados da pesquisa.

No que concerne a comandar a turma de alunos, 10,80% (19), demonstra ter comprometimento e gosto pela Contabilidade, 23,86% (42), se mostram acessíveis para o diálogo, 26,07% (47), e compreende o estágio de conhecimento dos alunos, 27,27% (48). Contudo, embora essas sejam características importantes para o/a docente assumir, elas não são essenciais para o/a qualificá-lo/a como detentor/a de um bom desempenho. Isso mostra que os discentes têm um senso crítico mais sensível ao que é pertinente a construção do conhecimento em si, do que a postura transmitida pelo/a docente (ANDERE; ARAÚJO, 2008). Logo, confirma o que aponta os estudos de Celerino e Pereira (2008) e Catapan,

Colauto e Sillas (2012), quando se trata do que efetivamente motiva um/a discente a considerar um/a docente como um indivíduo que possui bom desempenho em sala de aula.

No que concerne aos atributos de estímulo intelectual, identifica-se que 81,25% (143) dos respondentes destacam o preparo do/a professor/a, a clareza ao transmitir o conteúdo, 75,57% (133), e organização, 57,39% (101), como estímulos importantes, como ilustrado na Tabela 3. Isso corrobora com os achados de Gomes et al. (2009) e Cataplan, Colauto e Sillas (2012), e confirma a necessidade de se ter docentes capacitados para formar indivíduos aptos a atuação profissional (GRADVOHL; LOPES; COSTA, 2009). Logo, valoriza aspectos que vão além da vocação do indivíduo e assume as habilidades e competências pedagógicas dos docentes como potenciais transmissoras de conhecimento (SLOMSKI, 2008).

Tabela 3: Dimensão I – atributos de estímulo intelectual

Atributos de estímulo intelectual	Frequência	Percentual*
Preparado	143	81,25%
Claro	133	75,57%
Organizado	101	57,39%
Estimulante	80	45,45%
Faz boas apresentações	69	39,20%
Inspirador	56	31,82%
Criativo	42	23,86%
Entusiástico (animado, caloroso)	40	22,73%
Divertido	37	21,02%
Culto	26	14,77%
Engraçado	26	14,77%
Interessante	25	14,20%
Envolvente	23	13,07%
Energético	10	5,68%

*Nota: Percentual em relação ao número de respostas obtidas. Fonte: Dados da pesquisa.

No estudo de Celerino e Pereira (2008) os respondentes destacam como prioridade outros pontos além da organização, como a questão do estímulo a busca por novos conhecimentos e o quão sábio o docente se mostra em sua atuação (culto). O/a docente ser envolvente, 13,07% (23), se mostrar engraçado/a, 14,77% (26), divertido/a, 21,02% (37), e criativo/a, 23,86% (42), são pontos pouco valorizados pelos respondentes, o que pode ser justificado pelo próprio perfil dos discentes, que tem pressa em se colocar no campo de atuação e aprender de forma eficiente (ALVES; CORRAR; SLOMSKI, 2004). Os fatores inspirador/a, 31,82% (56), e entusiástico/a, 22,73% (40), são itens que também são pouco valorizados pelos respondentes, o que torna a função docente desafiadora, quando se deseja formar indivíduos aptos para a resolução de situações-problema (ANDERE; ARAÚJO, 2008)

Já em relação aos atributos de relacionamento interpessoal, nota-se que 62,5% (110) destacam o ser atencioso/a e compreensivo/a, 55,11% (97) como atributos primordiais na relação docente-discente, como indicado na Tabela 4. De modo similar, o estudo de Celerino

e Pereira (2008), também aponta o fator atencioso/a como um ponto chave que é valorizado pelos discentes em formação, em razão deles se sentirem mais à vontade para aprender, em ambientes amistosos. Ao analisar o fator interessado/a, o presente estudo corrobora com os achados de Celerino e Pereira (2008) e Catapan, Colauto e Sillas (2012), por revelar que o empenho do docente com a atividade de ensino, tende a tornar o aprendizado mais proveitoso.

Tabela 4: Dimensão II – atributos de relacionamento interpessoal

Atributos de relacionamento interpessoal	Frequência	Percentual*
Atencioso	110	62,50%
Compreensivo	97	55,11%
Acessível	92	52,27%
Interessado	91	51,70%
Disponível	80	45,45%
Respeitoso	78	44,32%
Amigável	64	36,36%
Simpático	35	19,89%

*Nota: Percentual em relação ao número de respostas obtidas. Fonte: Dados da pesquisa.

Embora os dados indiquem que ser respeitoso/a, 44,32% (78), não é tão importante como os demais fatores, cabe frisar que um ambiente no qual esse atributo não está presente tende a prejudicar a formação social e política do indivíduo (VASCONCELOS, 2000). Os respondentes que participaram do estudo de Catapan, Colauto e Sillas (2012), destacam o respeito como essencial para aproximar docentes e discentes focados na troca de experiências e aprendizado mútuo. Para Lowman (2007), todos os atributos descritos nessa dimensão são importantes para encorajar ambos a tornar o processo formativo mais efetivo e genuíno.

No que diz respeito aos atributos de motivação efetiva, 69,89% (123) dos respondentes reconhecem que uma postura motivadora como primordial, como exposto na Tabela 5. Tal fato corrobora com os achados de Gomes et al. (2009), ao destacar a motivação como um elemento que estimula os discentes a se envolverem com a formação (GODOY, 1998). O fator inerente à justiça, 59,09% (104), revela que quanto mais imparcial é o docente com a atividade de ensino e as avaliações, mais os discentes se sentem à vontade para participar, aprender e se envolver com as atividades de sala de aula (REZENDE; LEAL, 2013).

Tabela 5: Dimensão II – atributos de motivação efetiva

Atributos de motivação efetiva	Frequência	Percentual*
Motivador	123	69,89%
Justo	104	59,09%
Prestativo	86	48,86%
Encorajador	85	48,30%
Paciente	75	42,61%
Desafiador	59	33,52%
Exigente	52	29,55%

*Nota: Percentual em relação ao número de respostas obtidas. Fonte: Dados da pesquisa.

Lowman (2007) aponta que ao se destacar um docente como motivador/a ao ensino-aprendizagem, o discente se coloca como um agente passivo e que só funciona com base nas orientações e indicações do/a docente, o que é prejudicial em um ambiente de formação profissional, como na área Contábil. Ademais, destaca que se o/a(s) discentes precisam de incentivos para se desenvolver intelectualmente, cabe ao docente direcionar suas ações para o estabelecimento de metas de aprendizagem que sejam desafiadoras e promovam a construção do conhecimento (REZENDE; LEAL, 2013). Quando se analisa fatores como ser desafiador/a, 33,52% (59), e exigente, 29,55% (52), o/a docente precisa reunir, em suas atividades, elementos que incentive e exijam dos discentes a solução de problemas que possam ser enfrentados no campo de atuação profissional (GOMES et al. 2009).

Com relação as práticas pedagógicas adotadas pelos docentes com êxito em sala de aula e que chamam a atenção dos discentes, percebe-se que 79,54% (140), concordam que o docente precisa estar preparado e organizado para a aula, e 76,70% (135) que as aulas dos professores precisam estar organizadas de forma clara, como retratado na Tabela 6. Isso apoia os resultados obtidos no estudo de Celerino e Pereira (2008), que destaca a organização como ponto chave para uma adequada prática pedagógica. Isso mostra que o/a(s) discente(s) reconhecem na organização e preparado das aulas a presença de um/a professor/a dedicado/a e detentor/a de práticas pedagógicas que o/a qualificam para formar indivíduos aptos para a atuação profissional (GRADVOHL; LOPES; COSTA 2009).

Tabela 6: Nível de concordância dos respondentes sobre as práticas pedagógicas adotadas

Afirmações (O professor com bom desempenho...)	C	CP	I	DP	D	Total
Demonstra estar preparado e organizado para a aula.	140	32	3	0	1	176
Organiza suas aulas de forma clara.	135	32	7	1	1	176
É dedicado a atividade de ensino.	121	37	15	1	2	176
Explica claramente o programa, objetivos, conteúdos, etc.	118	46	9	0	3	176
Desafia os alunos a darem o melhor de si.	112	42	15	4	3	176
Adota propostas e formas de avaliação adequadas.	99	52	21	3	1	176
É entusiasmado quando ensina.	99	54	18	3	2	176
Demonstra interesse pelos alunos.	99	54	15	5	3	176

Nota: C – concordo; CP – concordo parcialmente; I – indiferente; DP – discordo parcialmente; D – discordo.
Fonte: Dados da pesquisa.

No que concerne à dedicação a atividade de ensino, 68,75% (121), destaca-se que esse resultado corrobora com os achados de Celerino e Pereira (2008), Gomes et al. (2009) e Catapan, Colauto e Sillas (2012), que apontam o zelo ao ato de ensinar como uma prática pedagógica de entrega e compromisso com a Educação. O uso de propostas e formas de avaliação adequadas, bem como a demonstração de entusiasmo com o ato de ensinar e de se mostrar interessado no/a aluno/a, 56,25% (99), também são ações importantes, por atender as necessidades formativas dos discentes. Segundo Lowman (2007) tudo isso é essencial para

promover o ensino e formar discentes devidamente qualificados para desempenhar um papel oportuno no campo de atuação no qual está se formando.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou analisar qual a percepção dos discentes do Curso de Ciências Contábeis da UFERSA a respeito dos atributos e práticas pedagógicas dos professores que possuem êxito em sala de aula. Para tanto, fez-se necessário aplicar um questionário a respeito dos atributos e práticas pedagógicas do/a(s) docente(s) que possuem êxito em sala de aula. O uso do instrumento de coleta permitiu identificar o perfil sócio demográfico dos discentes, bem como avaliar como reconhecem os atributos de estímulo intelectual e relacionamento interpessoal, contidos no modelo bidimensional de Lowman (2007).

Ao traçar o perfil sócio demográfico dos respondentes, detectou-se 51,70% dos respondentes se declaram como do gênero masculino. Ademais, nota-se que predomina o número de jovens com idades entre 17 e 25 anos (60,23%), no curso de graduação em Ciências contábeis da UFERSA. Constata-se, ainda, que 71,59% dos respondentes estão solteiro/a(s) e que 67,04% deles estão exercendo alguma atividade remunerada e se mantêm ativo no mercado de trabalho, seja ela na área Contábil em outro campo de atuação.

No que concerne as razões que auxiliam os discentes na escolha de um/a professor/a com êxito em sala de aula, chama atenção os docentes das áreas de Contabilidade geral (43,75%). Nesse contexto, fatores como didática (85,80%), comunicação (84,66%) e domínio ou conhecimento teórico (82,95%) são pontos que o/a(s) respondente(s) reconhecem como competências capazes de qualificar um docente com bom desempenho. Quando se destaca as motivações para a escolha do docente, reforçar-se a ideia de que o domínio do conteúdo (67,05%) é um elemento essencial, seguido do ato de ser motivador/a e despertar interesse (64,20%) e se mostrar claro ao transmitir informações (61,36%).

Quanto aos atributos valorizados pelos discentes ao escolherem um professor com êxito em sala de aula, predomina fatores como estar preparado/a (81,25%), ser claro/a (75,57%) e organizado/a (57,39%), como pontos essenciais e que não se limitam apenas a vocação e contempla a questão da habilidade em se transmitir conhecimento. Já em relação aos atributos de relacionamento interpessoal, prevalece o ser atencioso/a e compreensivo/a como os primordiais para uma boa relação entre aluno/a e professor/a. No que se refere aos atributos de motivação efetiva, sobressai o ser motivador/a e justo/a, como pontos essenciais para qualificar um/a professor/a como detentor/a de um bom desempenho.

Ao se averiguar quais práticas pedagógicas adotadas pelo/a docente com êxito em sala de aula, registra-se os atos de demonstrar preparo e organização da aula, como primordiais. Ademais, organizar tudo de forma clara e ser dedicado/a a atividade de ensino também é valorizado como uma prática pedagógica válida para que um/a professor tenha êxito ou bom desempenho. Outros pontos que chamam atenção dizem respeito ao entusiasmado com o ensino e interesse no modo como o/a aluno/a aprende.

Por fim, ressalta-se que o estudo se limita a percepção dos discentes sobre o que determina um professor com bom desempenho ou êxito em sala de aula, do curso de Ciências Contábeis da UFERSA. Nessa perspectiva, sugere-se para estudos futuros, avaliar qual a percepção dos discentes sobre como enquadrar um professor como detentor de um bom desempenho e se isso está vinculado a sua formação (graduação, cursos de capacitação, especialização, mestrado, doutorado, pós-doutorado) ou atuação docente. Ademais, cabe ampliar a amostra para outras instituições, públicas e privadas, e cursos diversos, de modo a avaliar se existe diferença entre as percepções dos discentes.

REFERÊNCIAS

- ALVES, C. V. O.; CORRAR, L. J.; SLOMSKI, V. A docência e o desempenho dos alunos dos cursos de graduação em contabilidade no Brasil. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 4, 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FIPECAFI, 2004.
- ANDERE, M. A.; ARAÚJO, A. M. P. Aspectos da formação do professor de ensino superior de Ciências Contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 19. n. 48, p. 91-102, set./dez. 2008.
- CATAPAN, A.; COLAUTO, R. D.; SILLAS, E. P. Percepção dos discentes sobre os docentes exemplares de Contabilidade em IES públicas e privadas. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 6, n. 2, abr./jul. 2012.
- CELERINO, S.; PEREIRA, W. F. C. Atributos e prática pedagógica do professor de contabilidade que possui êxito no ambiente universitário: visão dos acadêmicos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 37, n. 170. p. 65-77, mar/abr. 2008.
- CHARIOT, B. (2000). **Da relação com o saber: elementos para uma teoria**. Porto Alegre: Editora Artmed.
- CUNHA, M. I. A docência como ação complexa: o papel da didática na formação de professores. In: ROMNOWSKI, J. P.; MARTINS, P. L. O.; JUNQUEIRA, S. R. A. (org.). **Conhecimento local e conhecimento universal: pesquisa, didática e ação docente**. Curitiba: Champagnat, 2004.
- CUNHA, M. I.; PINTO, M. M. Qualidade e educação superior no Brasil e o desafio da inclusão social na perspectiva epistemológica e ética. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**. v. 90, n. 226, p. 571-591, set./dez. 2009.
- FREIRE, P. **Pedagogia da autonomia: Saberes necessários à prática educativa**. 15. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

FUNDEB. Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais em Educação. **Educação**. 2014. Disponível em: https://i3gov.planejamento.gov.br/textos/livro3/3.2_Educacao.pdf. Acesso em: 23 jul. 2017.

GARCIA, C. M. Como conocen los profesores la materia que enseñan: algunas contribuciones de la investigación sobre conocimiento didáctico del contenido. In: Congreso Las didácticas específicas en la formación del profesorado, 1992, Santiago de Compostela. **Anais eletrônicos...** Santiago de Compostela: Minedu, 1992.

GAUTHIER, C. et al. **Por uma teoria da pedagogia: pesquisas contemporâneas sobre o saber docente**. Ijuí: Unijuí, 1998.

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

GODOY, A. S. Ambiente de ensino preferido por alunos do 3º grau. In: MOREIRA, D. A. (org.). **Didática do Ensino Superior: técnicas e Tendências**. São Paulo: Pioneira, 1998.

GOMES, M. E. M. et al. Atributos e Práticas Pedagógicas do Professor de Contabilidade que Possui Êxito em Sala de Aula: Estudo da Percepção Discente em IES Públicas. In: Encontro de Pesquisa em Administração e Contabilidade, 2, 2009, Curitiba. **Anais eletrônicos...** Curitiba: ANPAD 2009.

GRADVOHL, R. F.; LOPES, F. F. P.; COSTA, F. J. O perfil do bom professor de contabilidade: uma análise a partir da perspectiva de alunos de curso de graduação. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 9, 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Fipecafi, 2009.

GUERRA, C. T. **O ensino de psicologia na formação inicial de professores: constituição de conhecimentos sobre aprendizagem e desenvolvimento por estudantes de licenciatura**. 2003. 405 fls. Tese (Doutorado em Educação). Faculdade de Educação, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2003.

KARAWEJCZYK, T. C.; ESTIVALETE, V. Professor universitário: o sentido do seu trabalho e o desenvolvimento de novas competências em um mundo de transformação. In: Encontro da ANPAD, 27, 2003, Atibaia. **Anais eletrônicos...** Atibaia: ANPAD, 2003.

LOWMAN, J. **Dominando as técnicas de ensino**. São Paulo: Atlas, 2007.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MASETTO, M. T. **Professor universitário: um profissional da educação na atividade docente**. Campinas: Papyrus, 1998.

MIRANDA, G. J.; CASA NOVA, S. P. C.; CORNACHIONE JR, E. B. Os saberes dos professores-referência no ensino de Contabilidade. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 23, n. 59, p. 142-153, maio/ago. 2012

NOSSA, V. A necessidade de professores qualificados e atualizados para o ensino da contabilidade. In: Congresso Brasileiro de Custos, 7, 1999, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: CBC, 1999.

PAQUAY, L. et al. **Formando professores profissionais: Quais estratégias? Quais competências?** 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2001.

PEREIRA, M. A. C. **Competências para o ensino e a pesquisa: um survey com docentes de engenharia química**. 2007. 289 fls. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

PERRENOUD, P. **10 novas competências para ensinar**. Porto Alegre: ArtMed, 2000.

PIMENTA, S. G. Formação de professores: saberes da docência e identidade do professor. In: FAZENDA, I. (org.). **Didática e interdisciplinaridade**. Campinas: Editora Papyrus, 1998.

PIMENTA, S. G.; ANASTASIOU, L. G. C. **Docência no ensino superior**. São Paulo: Cortez Editora, 2002.

PUENTES, R. V.; AQUINO, O. F.; QUILLICI NETO, A. Profissionalização dos professores: conhecimentos, saberes e competências necessários à docência. **Educar**, Curitiba, v. 25, n. 34, p. 169-184, maio/ago. 2009.

REZENDE, M. G.; LEAL, E. A. Competências Requeridas dos Docentes do Curso de Ciências Contábeis na Percepção dos Estudantes. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 2, maio/ago. 2013.

RIOS, T. A. **Ética e competência**. São Paulo: Cortez, 2000.

ROSELLA, M. H. et al. O ensino superior no Brasil e o ensino de Contabilidade. In: PELEIAS, I. R. (Org.) **Didática do ensino superior de contabilidade**: aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006.

SHULMAN, L. S. Knowledge and teaching: foundations of the new reform. **Harvard Educational Review**, v. 57, n. 1, p. 1-22, feb. 1987.

SHULMAN, L. S. Conocimiento y enseñanza: fundamentos de la nueva reforma. Profesorado. **Revista de Currículum y formación del profesorado**, v. 9, n. 2, p. 1-3, 2005.

SLOMSKI, V. G. Saberes que Fundamentam a Prática Pedagógica do Professor de Ciências Contábeis. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 8, 2008, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Fipecafi, 2008.

TARDIF, M. Saberes profissionais dos professores e conhecimentos universitários. **Revista Brasileira de Educação**, n. 13, p. 5-24, jan./abr. 2000.

TARDIF, M. **Saberes docentes e formação profissional**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2003.

VASCONCELOS, A. F. Fatores que influenciam as competências em docentes de Ciências Contábeis. In: Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, 34, 2010. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

VASCOCELOS, M. L. M. C. **A formação do professor do ensino superior**. 2. ed. atual. São Paulo: Pioneira, 2000.

VIEIRA, M. G. As competências e as habilidades requeridas aos professores de contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 37, n. 169. p. 31- 41, jan./fev. 2008.

A FALÁCIA DO ORÇAMENTO POR DESEMPENHO EM UMA IFES

Evelynne Marinho de Amorim¹, Antonio Erivando Xavier Júnior², Thaiseany de Freitas Rêgo³

Este trabalho se insere no cenário de pesquisas sobre a alocação de recursos públicos. Seu objetivo é discutir sobre o desempenho no planejamento orçamentário no âmbito de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), para analisar se há relação entre o desempenho alcançado e os recursos alocados nas ações orçamentárias da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA). A teoria que suporta a pesquisa é o Performance-based Budgeting – PBB - ou orçamento por desempenho. A metodologia se deu mediante coleta de dados nos relatórios de gestão da UFERSA nos anos de 2013 a 2017, em que foi realizado um *checklist* de ações orçamentárias, a partir de então se analisou a correlação entre ações orçamentárias e seu desempenho através de análise de indicadores estatísticos, mas também as variações entre o orçamento e despesa empenhada dos exercícios anteriores. Os resultados demonstraram uma correlação muito fraca entre o desempenho das ações nas hipóteses *H1* que mediu se o desempenho da ação em determinado exercício influenciou o orçamento do exercício posterior; e, *H2* que mediu se houve aumento do orçamento em relação ao orçamento do ano anterior que influenciasse o desempenho da ação no ano seguinte. Foi possível verificar também que a instituição ao fixar o orçamento não considera o desempenho, mas sim a execução orçamentária do exercício anterior de acordo com as variações que revelaram uma correlação moderada.

Palavras-Chaves: Desempenho. Alocação de recursos. Orçamento.

1 INTRODUÇÃO

Nos mais variados campos e esferas da atividade humana há evolução, logo não é diferente na administração pública já que gerencia bens para a sociedade. Nesse constante desenvolvimento se buscam formas de como melhorar a eficiência da aplicação de recursos de maneira benéfica à sociedade, de modo econômico e que possa suprir o máximo possível às necessidades da coletividade. Para isso, busca-se a todo momento meios que possam melhorar o gerenciamento e aplicação desses recursos.

Por isso, em meio a esta realidade tem havido um destaque para diversas pesquisas como as que foram realizadas por autores como Belloni (2000), Cavalcante (2010), Lyrio et al. (2014), Nuintin et al. (2014) e Rizzatti Junior, Rizzatti e Rizzatti (2015) e que estão sendo desenvolvidas com o objetivo de analisar sob diversos vieses a ferramenta do orçamento por desempenho, com foco na melhoria de alocação de recursos públicos. E vários desses estudos

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela UFERSA. - evelynnemarinho@gmail.com

² Doutor em Administração pela PUC-PR. Professor Adjunto II da UFERSA – erivando@ufersa.edu.br

³ Doutora em Administração pela PUC-PR. Professora Adjunto II da UFERSA – thaiseany@ufersa.edu.br

que tem se desenrolado tomam como objeto de análises instituições de ensino variadas. Para tanto, este trabalho se materializa mais precisamente no que se refere ao desempenho orçamentário de uma Instituição de Ensino Superior (IES).

Inicialmente pode-se dizer que o orçamento por desempenho ou PBB é considerado uma estratégia operacional decorrente da crise fiscal que aconteceu na década de 1980 e conjuntamente como resultado de pressões populares por melhorias na eficiência de serviços públicos. A estratégia se delinea como uma ferramenta de gestão de recursos que tem como foco ressaltar a importância de resultados ao invés de priorizar mecanismos de controle (CAVALCANTE, 2010; LYRIO et al. 2014).

Sobre o PBB Cavalcante (2010) afirma que as informações provenientes de avaliações de programas governamentais servem de base no orçamento por desempenho, por que trazem subsídio para a tomada de decisões de alocação de recursos, assim como para o planejamento estratégico, para escolhas inerentes à implementação de programas, e para a prestação de contas dos gestores responsáveis.

Mais precisamente trazendo o PBB para o contexto das IES segundo Belloni (2000) é uma estratégia que se relaciona a maneira como a instituição se organiza para atender as necessidades da sociedade. Assim, concordando com Santos et al. (2017) quando este afirma que as IES estão procurando estruturar seus padrões de desempenho de forma a atingir as exigências de órgãos reguladores como o Ministério da Educação e Cultura (MEC).

Para Almeida et al. (2015) “a exigência da qualidade nas ações acadêmicas tornou-se uma preocupação fundamental no Ensino Superior, que possui o compromisso de responder às necessidades e expectativas da sociedade”. E, como resultado dessas exigências, analisar o desempenho das instituições federais significa determinar a orientação necessária para a tomada de decisão, assim como o estabelecimento dos rumos que possam melhorar a qualidade dessas instituições.

Diante da relação de correlação entre as hipóteses sobre o orçamento e o desempenho o trabalho se volta a buscar a resposta para o problema Central da pesquisa que é o seguinte questionamento: **Existe relação entre o desempenho alcançado e os recursos alocados nas ações orçamentárias na Universidade Federal Rural do Semi-Árido?**

Com intenção de dar resposta a este questionamento esta pesquisa tem como objetivo geral analisar se há relação entre o desempenho alcançado e os recursos alocados nas ações orçamentárias na Universidade Federal Rural do Semi-Árido. Para o alcance do objetivo geral têm-se como objetivos específicos: Levantar os recursos alocados por ação orçamentária para os exercícios de 2013 a 2017 na UFRSA; comparar as metas traçadas por ação para o exercício

de 2013 a 2017 com as alcançadas; e por último analisar se há relação entre o desempenho alcançado em cada ação e os recursos alocados.

Para efeito de justificativa teórica compreende-se a relevância de estudos sobre orçamento por desempenho como uma maneira de analisar a integração entre informações de desempenho e processos de planejamento e orçamento. O que de acordo com Cavalcante (2010) pode-se compreender como a forma que relaciona recursos alocados e resultados mensuráveis de políticas públicas que possam gerar informações para a tomada de decisões por parte dos gestores, permitindo uma alocação embasada nos objetivos dos programas, auxiliados por indicadores de eficiência.

Neste sentido, para justificativa prática vê-se a importância de se conhecer a realidade orçamentária da instituição como de conhecimento relevante para a sociedade a qual se insere, de maneira que poderá revelar como a instituição trata seu orçamento para se traduzir em ações para essa sociedade. No que se refere à Universidade abordada, compreende-se a sua importância como instituição pública existente no interior do Estado do Rio Grande do Norte desde o ano de 1967, vindo a se tornar uma Universidade Federal no de 2003, expandiu-se de 1 para 4 *Campi* em 4 cidades distintas, onde tem oferta de 42 cursos de graduação divididos nos 4 *Campi*, além de 8 cursos de pós graduação a nível *Lato Sensu* e 15 *Stricto Sensu*.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO

O embasamento teórico do presente trabalho vai em busca dos estudos sobre o orçamento por desempenho, tendo como referência o PBB, para refletir sobre a eficiência orçamentária de instituições públicas de ensino de nível superior. Desta forma, para isso é necessário primeiramente compreender o que é e como funciona o orçamento público.

O termo orçamento pode ser definido segundo Abreu e Câmara (2015) como um instrumento da ação governamental que é capaz de tornar factíveis, ou não, as ações governamentais, a depender da maneira como é formalizado, se tornando o instrumento que estrutura a ação governamental.

Segundo Abreu e Câmara (2015) a gestão do orçamento é delimitada pela organização de instrumentos; por procedimentos para sua elaboração e execução; pela taxionomia de dispositivos que o compõem e; pela atuação dos atores ligados ao processo. Esse processo configura, então, a estrutura que irá promover o procedimento de realização da análise da disponibilidade de recursos que irá, por sua vez, possibilitar a formulação de políticas públicas voltadas para as sociedades.

Assim, o orçamento público de acordo com Noblat (2014) é um instrumento ou ferramenta que os governos utilizam para organizar seus recursos financeiros, tomando como ponto de partida o controle. Para o referido autor o orçamento público tem evoluído e conseqüentemente tem incorporado novas instrumentalidades, que no Brasil vem se revestindo de diversas formalidades legais e sua existência é prevista na Constituição Federal. Contudo, vem se materializando anualmente numa legislação específica, essa que prevê a receita e fixa despesa para um determinado exercício. Por conta dessa qualidade, as despesas só podem ser realizadas se forem previstas ou incorporadas ao orçamento.

Para acrescentar a essa ideia de acordo com Lyrio et al. (2014) no Brasil a partir da Constituição Federal de 1988 foram instituídos 3 instrumentos de planejamento e implementação de políticas públicas que são a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Para o referido autor o PPA é formado em uma síntese do planejamento de toda a administração pública, que serve de orientação para a elaboração dos demais planos e programas de governo de maneira regionalizada, envolvendo diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital, as despesas decorrentes das despesas de capital e os programas de duração continuada. Já a LDO engloba as metas e prioridades da administração pública para o exercício subsequente, assim como orienta a elaboração da LOA, essa que por sua vez compreende 3 orçamentos que são o fiscal, o da seguridade social e o de investimento das empresas, e ainda a execução orçamentária financeira da receita e despesa. Para acrescentar o autor informa que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) expandiu a importância da LDO, atribuindo novas prerrogativas, dentre elas, a incumbência de disciplinar temas específicos ligados ao equilíbrio entre as receitas e despesas públicas, as metas e riscos fiscais, a programação financeira e o cronograma de execução mensal

Dito isto, parte-se então em busca de compreender o que é e como funciona o orçamento público focado no desempenho.

2.1 ORÇAMENTO POR DESEMPENHO

Para dar início, segundo Cavalcante (2010), o PBB começou a se desenvolver por volta da década de 60 pelo governo norte-americano, proveniente de um outro modelo que foi chamado de *Planning, Programming and Budgeting System* (Planejamento, programação e sistema orçamentário), e que também fez surgir outros a partir dele como o *Program Budgeting* (Programa orçamentário), o *Output Budget* (Orçamento produtivo) e o *Zero-base Budgeting*

(Orçamento base zero). Todos eles deram contribuições para culminar com o surgimento do PBB no início dos anos 90. “Nessa proposta, cria-se de fato uma relação ou correlação entre desempenho e orçamento, mostrando a relevância para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos na busca da eficiência e eficácia, ou seja, de melhores resultados” (SANTOS; MOURA, 2017, p. 08). Nesse sentido, é possível afirmar que o orçamento atua como uma ferramenta de controle e tomada de decisões para as instituições.

De acordo com Cavalcante (2010) o orçamento por desempenho tem como objetivo permitir que a alocação de recursos tenha como base metas e objetivos de programas, “subsidiados por indicadores ou medidas de eficiência e efetividade, no âmbito de um sistema de *accountability* dos gestores que premie os bons resultados e puna os resultados ruins”.

Segundo Cavalcante (2010) o orçamento por desempenho viabiliza a alocação de recursos pautada em metas e objetivos, auxiliados por indicadores ou medidas de eficiência e efetividade (SANTOS; MOURA, 2017).

Concordando com esta afirmação traz-se o pensamento de Boer et al. (2015) que também afirma que o desempenho é geralmente associado a um sistema de financiamento que premia as instituições com base nos resultados que se espera obter no futuro. Ou seja, assim o sistema orçamentário funciona como um aparato de controle dos recursos públicos.

Já de acordo com Guimarães (2016) essa é uma forma de avaliação de desempenho, sendo que o controle pode ser entendido como um conjunto de informações e ações que objetivam manter o domínio das ações desempenhadas dentro de uma meta almejada.

No ponto de vista de Mohammandipour (2014) o orçamento por desempenho se define como uma “prática de aplicação do orçamento baseado na relação entre níveis de financiamentos planejados e resultados antecipados. O processo do PBB é uma técnica que os administradores podem gerir o custo-benefício e os programas orçamentários” (p. 145, tradução nossa).

Entrando na seara do orçamento por desempenho dentro do contexto das IES segundo Meirelles, Soares e Ceretta (2014) dizem que no Brasil, a avaliação de desempenho para as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) vem ganhando importância nos últimos anos, por conta dos mecanismos de controle. Não obstante, este tema será mais bem discutido mais a frente na cessão de estudos anteriores.

Neste sentido é possível reafirmar, portanto, a relevância de se analisar o PBB para a gestão de uma IFES, onde se ambienta esta pesquisa. E para isso se utilizam os indicadores de desempenho.

2.2 ESTUDOS ANTERIORES

É preciso ressaltar que estudos vêm demonstrando um possível engessamento do orçamento público quando se refere à administração de recursos. De acordo com a reflexão de Lyrio et al. (2014) pode haver desvantagens decorrentes do uso de práticas orçamentárias, como por exemplo, a inflexibilidade; o longo período de tempo que se destina para a sua elaboração; a subordinação às forças de poder na organização; reações indesejadas; visão exclusivamente financeira e também desmotivação.

Como exemplo desses mecanismos de controle de acordo com Nuintin et al. (2014) é o Relatório de Gestão elaborado pelas IFES. O Relatório de Gestão é um dos artefatos para a prestação de contas, pois possuem informações e indicadores que evidenciam o montante de recursos recebidos, como e onde foram aplicados e os resultados quantitativos e qualitativos gerados.

Dessa maneira, sobre a eficiência buscada através da administração dos recursos de acordo com Guimarães (2016) o objetivo principal da eficiência é a busca pela produtividade, economicidade e a redução de desperdícios com dinheiro público. Deste modo, em busca de embasamento em estudos já realizados nessa seara, traz-se um quadro para explicitar o que alguns estudiosos trazem de contribuições acerca do desempenho orçamentário para as IFES em linhas gerais.

Quadro 1. Estudos sobre orçamento por desempenho.

Autores/Ano	Objetivos	Resultados
Lyrio (2014)	Seu objetivo foi discutir sobre a alocação de recursos públicos no âmbito de uma IFES.	Seus resultados demonstraram que houve uma fraca correlação entre o desempenho das ações do orçamento da instituição analisada e os recursos alocados a essas ações.
Belloni (2000)	Seu objetivo foi avaliar o desempenho de Universidades Federais Brasileiras sob o critério da eficiência produtiva. Afirmando que partir da década de 70 as IES vêm se expandindo e passando por profundas transformações, o que tem culminado com várias formas de avaliação dessas instituições. A partir de então, procura observar a avaliação institucional embasada no desempenho organizacional e voltada para a gestão de qualidade das IES.	Seus resultados indicam que a avaliação que passa as IES volta seus objetivos na direção de referências externas à universidade e se utiliza de avaliação do desempenho organizacional como caminho para alcançar objetivos. Nesse caso o desempenho se relaciona com a forma como a instituição se organiza para atender às necessidades da sociedade, com perspectiva e avaliação do desempenho organizacional, com referências internas, que julga a instituição através de critérios tanto sobre sua missão institucional, quanto aos objetivos, programas e metas, recursos, resultados e todas as suas relações de gestão e produção.
Nuintin et al. (2014)	Seu objetivo é identificar e avaliar o nível de eficiência relativa da aplicação de recursos públicos nas Universidades Federais. Apontando que instituições	Como resultados percebeu que quanto à eficácia, traduz as ações e políticas que resultam no atendimento das necessidades das sociedades. Os recursos são aplicados com

	públicas criam produtos ou serviços e gerenciam recursos arrecadados através de cobrança de tributos, objetivando gerar benefícios para a sociedade a partir de uma gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos, que são compostos com recursos humanos, financeiros e físicos.	estrita observância das disposições legais, visando proporcionar à sociedade ensino de qualidade, que transfira conhecimento, realização de pesquisas que aperfeiçoem e gerem novos conhecimentos para inserção na sociedade, como atividades de extensão, por exemplo, com o objetivo de contribuir para o seu desenvolvimento.
Rizzati Júnior, Rizzati e Rizzati (2015)	O objetivo de seu trabalho foi verificar a variação no desempenho da gestão orçamentária de uma IFES. Para isso afirma que no Brasil tem-se observado um investimento cada vez maior em educação.	Seus resultados, porém, não indicam que o aumento de verbas possa gerar melhorias na qualidade da educação. É necessário haver uma gestão que promova um desempenho adequado para o orçamento, de modo a descobrir pontos a serem melhorados. A partir disso, ilustra que o Tribunal de Contas da União criou 11 indicadores para que as universidades públicas possam ter como base para distribuição de recursos. O que revela que, as universidades não possuem muitas opções para a alocação de recursos, embora possam intervir no valor das variáveis.
Santos e Moura (2017)	Seu objetivo é analisar a relação entre o orçamento executado e o desempenho alcançado pelas IFES do Nordeste. Assim, demonstra que nas universidades brasileiras há um processo de crescimento em nível de recursos tangíveis e de desenvolvimento, no que se refere a recursos intangíveis.	Como resultado reflete que há um engessamento gerencial por parte das universidades, e que esse processo acaba por criar barreiras gerenciais. Evidencia também a necessidade de constituir instrumentos que possibilitem uma avaliação mais criteriosa, objetivando promover a melhoria do ensino, da pesquisa e extensão.
Noblat (Org.) (2014)	Seu objetivo foi descrever o que é orçamento público destacando suas principais funções. Afirma que o governo no processo de gerenciamento da utilização de recursos econômicos, incluindo a oferta de bens públicos, podem criar incentivos para desenvolver certos setores em detrimento de outros. E, é justamente na diversidade dessas escolhas que o governo necessita fazer que materializa a sua função alocativa.	Como resultado demonstra que quando se é eleito o desenvolvimento de um setor, o governo acaba por ter que abrir mão de outras escolhas possíveis. E deste modo, é passível que haja a geração de consequências negativas como reações indesejadas; visão exclusivamente financeira e também desmotivação.

Fonte: Bibliografia pesquisada.

Neste sentido, é possível afirmar que o orçamento por desempenho é uma estratégia de gestão que busca a eficiência na alocação de recursos permitindo demonstrar o quanto se consegue de retorno por ações desempenhadas, contudo é necessário observar até que ponto ela pode ser utilizada para que não venha a engessar a gestão de recursos administrados para suprir as necessidades da sociedade a qual ela se delinea para atender.

Desta forma seguindo os passos caminhados por Lyrio et al. (2014) foram analisadas as mesmas variáveis em estudo para fim de apresentar se os dados se corroboram ou se distinguem quanto aos resultados foram estabelecidas, portanto, duas hipóteses, que foram: *H1* que

descreveu o desempenho da ação em determinado exercício influenciou o orçamento do exercício posterior; e, *H2* o aumento do orçamento em relação ao orçamento do ano anterior que viesse a influenciar o desempenho da ação no ano seguinte.

De acordo com o referido autor, no que concerne a *H1*, por meio da confirmação da hipótese se evidencia a utilização das informações de desempenho quando se alocam os recursos, observando-se que as ações que obtiverem melhor desempenho tem a tendência a receber mais recursos no ano seguinte. Já a *H2* tem como objetivo verificar se, nos casos em que houve baixo desempenho de ações e, ainda assim, houve um aumento do orçamento no ano seguinte, a aplicação de mais recursos deve tender a melhorar o desempenho da ação no ano que segue.

Além das 2 hipóteses examinadas, existentes no estudo que se tomou como base, testou-se também mais 2 variações que medem a correlação de variação entre despesa empenhada e orçamento do exercício anterior, onde uma verificou a variação entre o orçamento e o orçamento do exercício anterior e a outra verificou a variação entre o orçamento e a despesa empenhada no exercício anterior

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa em tela classifica-se como descritiva, documental e quantitativa. A coleta de dados foi feita mediante documentação, onde serão analisados os documentos referentes à execução orçamentária da UFERSA. Neste sentido, seguindo Prodanov (2013) nesse tipo de pesquisa, os documentos são classificados como fontes de primeira mão. Para corroborar também, de acordo com Gil (2008) são os que não receberam qualquer tratamento analítico, como: documentos oficiais, reportagens de jornal, etc.

O recorte temporal da pesquisa é longitudinal. Nesse tipo de pesquisa de acordo com Malhotra (2012) a amostra continua a mesma ao longo do tempo, o que provê uma série de quadros que, vistos de forma em conjunto, podem oferecer uma ilustração vivida de situações e de mudanças que podem ocorrer ao longo do tempo. Nessa abordagem metodológica coletam-se dados no decorrer do tempo em pontos ou períodos, para que seja possível fazer inferências a respeito de mudanças, de seus determinantes e de suas consequências. Então de acordo com este procedimento, neste trabalho foram analisados os documentos gerados pela instituição, que dataram dos últimos 05 exercícios financeiros, nesse caso do exercício de 2013 ao exercício de 2017.

A pesquisa se caracteriza como um estudo de caso, neste contexto de acordo com Gil (2008) o estudo de caso se caracteriza como sendo um estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de modo que possa permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, ou seja, se tornando uma tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados na seara de investigações científicas.

O processo de coleta de dados foi desenvolvido a partir do acesso aos relatórios de gestão publicados anualmente pela UFERSA em seu *site* (<https://ufersa.edu.br/>), aba “documentos”. A coleta foi guiada por um . Para encontrar esses relatórios no *site* da instituição foi necessário apenas clicar em aba Documentos.

Desta forma, os relatórios foram analisados com os dados que foram coletados por meio de um *checklist*, conforme Quadro 2, a partir da situação encontrada diante das metas de gestão traçadas pela instituição. Que compreendeu as informações do período analisado:

Quadro 2. Instrumento de coleta

Exercícios	Ações orçamentárias	Recursos alocados	Metas traçadas	Metas alcançadas

Fonte: Dados da pesquisa.

Como ferramenta de avaliação quantitativa dos dados foi feito uso da correlação estatística. A partir de então foram analisados os valores despendidos para cada ação. Por meio dos quadros de valores demonstrados para cada uma de forma a revelar a correlação entre o que foi estabelecido e se as metas orçamentárias foram alcançadas. Para deixar claro, por meio do *checklist* se coletaram os valores de orçamento financeiro, despesas empenhadas, e metas previstas e realizadas, de onde foram medidas em índices de performance e de volatilidade das variáveis que estão dispostos mais a frente na seção de Análise de Resultados.

Para isso, mediante os dados coletados na pesquisa, replicou-se as hipóteses de análise do trabalho desenvolvido por Lyrio et al (2014) onde os dados foram transformados e para isso se utilizou o mesmo indicador de performance. Esse procedimento tornou possível a comparação entre os diversos valores de orçamento e diferentes indicadores físicos de cada programa e ação do orçamento. O Quadro 2 apresenta o indicador de performance utilizado no estudo.

Quadro 3. Indicador de performance

Indicador de Performance
Δ execução orçamentária / Δ desempenho físico da ação

Fonte: (LYRIO et al., 2014).

Como parâmetro de análise de correlação se tomou como referência o teste estatístico de rho (π) demonstrado logo abaixo:

Quadro 4. Interpretação do valor de π (rho)

Valor do π	Interpretação
0,00 a 0,19	Correlação muito fraca
0,20 a 0,39	Correlação fraca
0,40 a 0,69	Correlação moderada
0,70 a 0,89	Correlação forte
0,90 a 1,00	Correlação muito forte

Fonte: Adaptado de MELLO et al (2011).

Os resultados apresentados neste Quadro 4 irão demonstrar como as correlações apresentadas a partir dos dados coletados se comportarão nos resultados da pesquisa.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Neste ponto se procede com a análise da relação entre o desempenho das ações e os recursos alocados. Para cada ação foi calculada a variação (Δ) dos valores do orçamento e desempenho no decorrer do período analisado, neste caso entre os anos de 2013 a 2017, conforme apresentado no Quadro 4.

De antemão é necessário esclarecer que os dados se apresentam no Quadro 4 a partir do exercício de 2014 em virtude da análise ser comparativa ao ano anterior, neste caso os dados começam a ser analisados a partir do exercício de 2013 se tornando este na referência ao exercício seguinte, portanto os resultados apenas se apresentam a partir do ano de 2014.

Outra questão a ser levada em consideração é que houveram diversos valores que não se encontravam, presentes nos Relatórios de Gestão disponíveis e para esses valores faltosos os resultados se apresentaram em branco.

É possível também observar de maneira superficial que no Quadro a seguir há inúmeros índices negativos, o que indica que muitos valores regrediram em seu desempenho.

Quadro 5. Variação do desempenho e do orçamento no período

Ação	2014			2015			2016			2017		
	ΔO	ΔEO	ΔIP	ΔO	ΔEO	ΔIP	ΔO	ΔEO	ΔIP	ΔO	ΔEO	ΔIP
4002	0,26	0,62	-0,44	0,13	0,41	-0,19	0,16	0,98	1,42	-0,07	1,00	0,05
20RK	0,21	0,84	-0,07	0,09	0,74	-0,10	0,20	0,97	0,36	-0,03	0,97	-0,08
2010	-0,28	0,94	-1,00	0,04	0,98	0,00	4,54	0,98	0,00	0,09	0,99	0,00
2004	0,13	0,99	-1,00	0,05	0,99	0,00	0,30	1,00	0,00	0,07	1,00	0,00
2011	1,19	0,82	-1,00	0,61	0,61	0,00	0,14	0,83	0,00	2,71	0,99	0,00
2012	0,16	1,00	-1,00	0,10	0,98	0,00	0,26	1,00	0,00	0,03	1,00	0,00
20RJ	0,30	0,53	0,75	-0,56	0,00	-1,00	-1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
20GK	-0,21	0,96	0,02	21,91	0,06	-0,94	-0,97	0,89	46,60	-0,40	0,94	-0,65
4572	0,22	0,59	-0,12	-0,46	0,56	0,50	0,00	0,81	-0,20	0,08	0,70	0,29
8282	-0,29	0,59	-0,43	-0,41	0,61	0,38	-0,07	0,83	0,35	-0,34	0,59	-0,29
0005	-0,93	0,00	0,00	-0,46	0,00	0,00	356,91	0,96	0,00	-0,92	1,00	0,00
00G5	-0,98	0,00	0,00	-0,06	0,00	0,00	344,13	0,17	0,00	-1,00	0,00	0,00

00M0	-1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0181	0,05	0,99	0,00	0,08	0,99	0,00	0,06	1,00	0,00	0,10	1,00	0,00
09HB	0,20	0,99	0,00	0,11	0,99	0,00	0,08	0,99	0,00	0,18	0,96	0,00
20TP	0,22	1,00	0,00	0,16	0,99	0,00	0,09	0,99	0,00	0,17	0,99	0,00
00M1	0,00	0,77	0,00	0,06	0,94	0,00	0,16	0,88	0,00	-0,30	0,78	0,00
216H	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,57	0,00	-0,11	0,05	0,00
00OL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,85	0,00	-1,00	0,00	0,00
00PW	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,39	0,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas explicativas:

Variações:

- $\Delta O = \Delta$ Orçamento;
- $\Delta E O = \Delta$ Execução Orçamentária;
- $\Delta I P = \Delta$ Indicador de Performance.

Códigos e ações:

- 4002** = Assistência ao Estudante de Ensino Superior;
- 20RK** = Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior;
- 2010** = Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores Civis, Empregados e Militares;
- 2004** = Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes;
- 2011** = Auxílio-Transporte aos Servidores Civis, Empregados e Militares;
- 2012** = Auxílio-Alimentação aos Servidores Civis, Empregados e Militares;
- 20RJ** = Apoio à Capacitação e Formação Inicial e Continuada de Professores, Profissionais, Funcionários e Gestores para a Educação Básica;
- 20GK** = Fomento às Ações de Graduação, Pós-Graduação, Ensino, Pesquisa e Extensão;
- 4572** = Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação;
- 8282** = Reestruturação e Expansão de Instituições Federais de Ensino Superior;
- 0005** = Cumprimento de Sentença Judicial Transitada em Julgado (Precatórios);
- 00G5** = Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais decorrente do Pagamento de Precatórios e Requisições de Pequeno Valor;
- 00M0** = Contribuição à Entidades Nacionais Representativas de Educação e Ensino;
- 0181 = Pagamento de Aposentadorias e Pensões - Servidores Civis;
- 09HB** = Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais;
- 20TP** = Pagamento de Pessoal Ativo da União;
- 00M1** = Benefícios Assistenciais Decorrentes do Auxílio Funeral e Natalidade;
- 216H** = Ajuda de custo para moradia ou auxílio-moradia para agentes públicos;
- 00OL** = Contribuições e anuidades a organismos e entidades nacionais e internacionais sem exigência de programação específica;
- 00PW** = Contribuições e anuidades a organismos e entidades nacionais e internacionais sem exigência de programação específica.

Assim como se apresentou nos resultados do trabalho de Lyrio et al (2014) no Quadro 4 se expõem a variação do desempenho em conjunto com a variação do orçamento para cada ação e programa. Nesses dados foi aplicada a estatística descritiva e realizado o cálculo da correlação. Neste trabalho também se evidenciou as mesmas variáveis, assim se tem para os testes de hipótese H1 e H2, onde $H1 = O$ desempenho da ação de determinado exercício influencia o orçamento do ano posterior, para esta variável foi possível obter 80 observações válidas, conforme demonstrado mais à frente no Quadro 6.

No que se refere à análise do Quadro 6, foi possível perceber que a média da variação do desempenho foi de 0,154, enquanto a média da variação do orçamento foi de 9,063. E o máximo da variação de desempenho de um ano para o outro foi de 19,0, enquanto que a variação

do orçamento foi de 356,9. Esses resultados permitem dizer que se concorda que assim como para o autor supracitado existiu também uma maior volatilidade na variação do orçamento em relação à variação do desempenho.

Quadro 6. Análise com base em estatística descritiva para os eventos da hipótese H1 (%).

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Variação
Δ Orçamento	80	-1,0	356,9	9,063	55,0870	3034,573
Δ Desempenho	80	-1,0	19,0	0,154	2,1572	4,653
N. válido (de lista)	80					

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o passo seguinte se teve o cálculo da correlação entre a variação do desempenho e a variação do orçamento, como demonstrado no quadro 7.

Quadro 7. Análise de correlação para os eventos da hipótese H1.

Correlação	0,085
------------	-------

Fonte: dados da pesquisa.

O quadro 7 demonstra como resultado uma correlação entre as variáveis 0,085, considerada uma correlação muito fraca de acordo com π , porém é uma correlação de valor positivo. O que quer dizer que a partir dessa análise a hipótese H1 não é aceita. A correlação muito fraca apresentada evidencia que o desempenho da ação em um determinado exercício não influencia de forma direta o orçamento do ano seguinte, de acordo com esses dados também é possível afirmar que o desempenho das ações orçamentárias além de se apresentar com uma correlação muito fraca também não possui significância estatística.

Já sobre a segunda variável, o teste da hipótese $H2 =$ o aumento do orçamento em relação ao orçamento do ano anterior influencia o desempenho da ação no ano seguinte, no Quadro 8 se apresenta a estatística descritiva das observações dessas variáveis.

Quadro 8. Análise com base em estatística descritiva para os eventos da hipótese H2 (%).

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Variação
Δ Orçamento	80	-1,0	356,9	9,063	55,0870	3034,573
Δ Indicador de Performance	80	-1,0	46,6	0,530	5,2278	27,330
N. válido (de lista)	80					

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos testes realizados no teste da hipótese H2 foi possível obter também as 80 observações, sendo a média da variação do orçamento de 9,063 e a variação do desempenho foi de 0,530. O máximo da variação do orçamento foi de 356,9 e o máximo da variação de performance foi de 46,6. O que demonstrou mais uma vez que a maior volatilidade na variação também ficou por conta do orçamento em relação à variação do desempenho das ações.

Após essa análise da variação, procedeu-se, outra vez, o cálculo da correlação entre essas variáveis, conforme se apresenta no Quadro 9, a seguir.

Quadro 9. Análise de correlação para os eventos da hipótese H2.

Correlação	-0,0101
------------	---------

Fonte: dados da pesquisa.

No Quadro 9 se pode evidenciar uma correlação entre as variáveis de -0,0101, o que se configura também como uma correlação muito fraca, e acaba por não aceitar também a hipótese H2. Porém, com uma ressalva já que o resultado demonstra que é uma correlação de valor negativo e também não apresenta significância estatística, ou seja, é um valor quase que insignificativo.

Se faz importante trazer a reflexão de Lyrio et al (2014) que alude que é comum na discussão sobre alocação de recursos, emergir a questão sobre qual a melhor decisão a ser adotada para as ações que não alcançam seus objetivos, indagando, assim, se é “melhor finalizar a ação ou injetar mais recursos com vistas a melhoria do desempenho da ação?” (p. 164).

Segundo o mesmo autor o teste da hipótese H2 busca justamente lidar com essa questão. E como resultados que aqui se mostraram se mostraram semelhantes, a hipótese H2 considerava que tendo sido alocados mais recursos para a ação, à tendência deveria ser de melhoria do desempenho no exercício seguinte. O resultado não aceitou a ação, além de apresentar correlação negativa, pode-se concordar que o aumento dos recursos alocados para as ações leva a uma diminuição de seu desempenho. Ou por outro lado pode levar o aumento na aplicação de recursos que não resultam em melhoria do desempenho para a sociedade.

O mesmo tipo de resultado foi encontrado também por Nuintin et al (2014) que em suas variáveis também encontrou resultados de baixo desempenho. Assim como para Santos e Moura (2017) que constataram em seu trabalho que a relação entre o orçamento e o desempenho está mais ligada aos indicadores operacionais e de eficiência.

Nesse sentido, pode-se concordar com Meireles, Soares e Ceretta (2014) quando em seus resultados constataram que “não existe uma tendência clara de melhoria na eficiência das respectivas instituições”. Segundo Rizzati Junior, Rizzati e Rizzati (2015) constataram em seu trabalho que as variações nos indicadores de desempenho também não foram significativas, porém influenciaram consideravelmente no orçamento.

A partir dos dados coletados e para além do que foi discutido até aqui se realizou o teste de correlação entre as variáveis disponíveis, dentre elas se destacaram duas: a despesa empenhada e o orçamento do exercício anterior conforme os Quadros 9 e 10 que se seguem. Uma verificou a variação entre o orçamento do ano posterior e orçamento do exercício anterior; e, a outra verificou a variação entre o orçamento e a despesa empenhada no exercício anterior,

para saber qual método a instituição se baseia para estipular seu orçamento e despesa empenhada para o exercício seguinte. Os resultados foram os seguintes:

Quadro 10. Análise de correlação entre a despesa empenhada e o orçamento do exercício anterior.

Correlação	0,408**
------------	---------

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* . A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Quadro 10 a variação demonstrou 0,408** apresentando significância estatística com correlação moderada segundo π , e positiva com a variação do orçamento para o exercício seguinte. Esse dado vem a configurar que o orçamento do exercício anterior influencia diretamente o orçamento do exercício seguinte. Ou seja, é possível afirmar que com base no que foi orçado no exercício anterior é que a UFERSA projeta o orçamento para o exercício seguinte. Do mesmo modo a variável B que trata da despesa empenhada.

Quadro 11. Análise de correlação entre o orçamento e a despesa empenhada no exercício anterior.

Correlação	0,439**
------------	---------

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* . A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a realidade percebida desta variação se pode confirmar o mesmo tipo de resultado, pois segundo sua correlação com 0,439** apresenta significância estatística com correlação moderada segundo π , e positiva com a variação do orçamento para o exercício seguinte. Esse dado demonstra que assim como no orçamento, a despesa empenhada do exercício anterior também influencia a despesa empenhada do exercício seguinte. Trocando em miúdos a instituição projeta o seu orçamento e a despesa com base no orçamento e despesa empenhada no exercício anterior.

Nesse caso, reforçando os resultados encontrados, de acordo com o Quadro 10, percebe-se que o orçamento do exercício anterior influencia diretamente no orçamento do exercício seguinte e assim acontece da mesma maneira com a despesa empenhada, o que avigora mais ainda a hipótese de que a Universidade fixa o seu orçamento não levando em consideração o orçamento por meio do desempenho, mas sim tomando como base a execução orçamentária do exercício anterior.

E então se volta ao questionamento central trabalho: **Existe relação entre o desempenho alcançado e os recursos alocados nas ações orçamentárias na Universidade Federal Rural do Semi-Árido?** E a resposta que é o reflexo do que os dados revelaram é que não há relação entre o desempenho e os recursos alocados, já que a instituição não leva em consideração o orçamento por desempenho.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho de fazer uma análise da relação entre o desempenho alcançado e os recursos alocados nas ações orçamentárias na UFERSA, por meio do estudo da relação entre os recursos alocados nas ações do orçamento da Universidade e o desempenho dos indicadores de suas ações orçamentárias.

Para atingir o objetivo proposto se trabalhou com um procedimento metodológico que consistiu em analisar os Relatórios de Gestão disponibilizados no *site* da UFERSA. Levando em consideração 5 anos, que foram de 2013 a 2017, após então se fez um *checklist* das ações orçamentárias presentes em cada um, coletando os valores de orçamento financeiro; despesas empenhadas; e metas previstas, e metas realizadas. Com este procedimento foi utilizado um indicador de performance e de volatilidade das variáveis. Para esse processo a ferramenta de análise utilizada foi a estatística da correlação, em que se utilizou como parâmetro de análise de correlação o teste estatístico de π . Deste modo, com o objetivo de alcançar os resultados almejados, foram estipuladas 2 variáveis sendo denominadas de H1 e H2.

Na hipótese H1 com 0,085 se apresentou, portanto, uma correlação muito fraca demonstrando que o desempenho da ação em determinado exercício não influencia de forma direta o orçamento do ano seguinte. Na hipótese H2 apresentando -0,0101 se configurou também como uma correlação muito fraca, e com uma correlação de valor negativo.

Neste sentido, os resultados se mostraram idênticos com o trabalho desenvolvido por Meireles, Soares e Ceretta (2014); Santos e Moura (2017) e Lyrio et al (2014) que serviu de base para comparação de resultados, evidenciando que as hipóteses H1 que analisou o desempenho da ação de determinado exercício influencia o orçamento do ano posterior e H2 que analisou se o aumento do orçamento em relação ao orçamento do ano anterior influencia o desempenho da ação no ano seguinte. Ambas as hipóteses foram não foram aceitas apresentando correlações muito fracas, e ainda, sem significância estatística. Tornando assim evidente de acordo com H1 que o desempenho da ação em determinado exercício não influencia de forma direta o orçamento do ano seguinte. E, de acordo com H2 se confirma que a maior volatilidade na variação também ficou por conta do orçamento em relação à variação do desempenho das ações.

Para além das 2 hipóteses examinadas, existentes no estudo que se tomou como base, testou-se também mais 2 variações que medem a correlação de variação entre despesa empenhada e orçamento do exercício anterior, onde uma verificou a variação entre o orçamento

e o orçamento do exercício anterior e a outra verificou a variação entre o orçamento e a despesa empenhada no exercício anterior.

Para essas 2 variações os resultados demonstraram valores significativos estatisticamente e de correlação moderada, em que para a primeira variação foi de 0,408^{**}, e para a segunda foi de 0,439^{**}. Essa variação de ambas as variáveis revelaram que o orçamento do exercício anterior influencia diretamente no orçamento do exercício seguinte, ou seja, a instituição ao fixar seu orçamento não leva em consideração o orçamento por desempenho, mas sim a execução orçamentária do exercício anterior.

A principal limitação enfrentada para o desenvolvimento do trabalho foi a falta dos valores referentes às metas previstas e as metas realizadas que não estavam presentes em todos os Relatórios de Gestão disponibilizados pela instituição e aqui analisados, visto que a informação só existia em determinados exercícios e em outros não. Neste caso, este fator pode vir influenciar os resultados.

Como sugestão para estudos futuros se indica aplicar o estudo para outras instituições de mesmo nível ou ainda para outras esferas públicas a fim de comparação de resultados sobre o cenário de pesquisas sobre o orçamento por desempenho. Além de revelar sua importância prática à própria instituição de maneira administrativa.

REFERÊNCIAS

- ABREU, C. R.; CÂMARA, L. M. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 1, p. 73-90, p. 73-90, jan./fev. 2015.
- ALMEIDA, M. C. A. A. et al. Integração de indicadores para avaliação do desempenho de uma instituição de ensino superior. **Revista Espacios Digital**, v. 37, n. 7. 2016.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável as Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BELLONI, J. A. **Uma metodologia de avaliação da eficiência produtiva de Universidades Federais Brasileiras**. 2000. 246 fls. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.
- BOER, H. et al. **Performance-based funding and performance agreements in fourteen higher education systems**. Center for Higher Education Policy Studies, 128 p. 2015.

CAVALCANTE, P. L. Orçamento por desempenho: uma análise qualitativa comparada dos modelos de avaliação dos programas governamentais no Brasil e nos Estados Unidos. **REGE Revista de Gestão**, São Paulo, v. 17, n. 1, p. 13-25, jan./mar. 2010.

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

GUIMARÃES, K. M. S. A busca da eficiência dos processos em prol do controle da governança pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**. n. 225, p. 26-39, mai./jun. 2017.

LYRIO, M. V. L. et al. Orçamento por desempenho: uma análise da relação entre desempenho e alocação de recursos em ações no orçamento de uma Instituição Federal de Ensino Superior. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 7, n. 1, p. 148-168, jan. 2014.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MEIRELLES, V. G.; SOARES, J. C.; CERETTA, P. S. Eficiência das instituições federais de Ensino Superior Brasileiras. In: XVII SEMEAD, out. 2014, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2014.

MELLO, C. B. et al. Versão abreviada do WISC-III: correlação entre QI estimado e QI total em crianças brasileiras. **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, v. 27, n. 2, p. 149-155, abr./jun. 2011.

MOHAMMADIPOUR, R. A study on the effect of performance based budgeting using activity based cost method. **Management Science Letters**, v. 4, n. 1, p. 145-148, 2014.

NOBLAT, P. L. D. (Org.). **Orçamento público: conceitos básicos**. Brasília: ENAP- Escola Nacional de Administração Pública. 2014.

NUINTIN, A. A. et al. Eficiência da aplicação de recursos públicos nas Universidades Federais. In: Anais Eletrônicos... 21. 2014, Natal. **Anais eletrônicos...** Natal: ABC, 2014.

PRODANOV, C. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIZZATTI JUNIOR, G.; RIZZATTI, G.; RIZZATTI, G. Indicadores de desempenho da gestão orçamentária da UFSC no período de 2010 a 2013. In: Colóquio Internacional de Gestão Universitária, 15, 2015, Mar del Plata. **Anais eletrônicos...** Mar Del Plata: CIGU, 2015.

SANTOS, A. R. et al. Orçamento, Indicadores e Gestão de Desempenho das Universidades Federais Brasileiras. **Revista Administração Pública e Gestão social**. v. 9, n. 4, p. 276-285, out./dez. 2017.

SANTOS, A. R.; MOURA, H. J. O Orçamento e o Desempenho nas Universidades Federais entre 2005 a 2014. **Revista FSA**, Teresina, v. 14, n. 3, p. 03-27, mai./jun. 2017.

DETERMINANTES DA SATISFAÇÃO ACADÊMICA: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DOS DISCENTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

João Nepomuceno da Silveira Neto¹; Caritsa Scartaty Moreira²; Jocykleber Meireles de Souza³; Ítalo Carlos Soares do Nascimento⁴

RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo analisar os determinantes de satisfação acadêmica dos discentes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA). A amostra é composta por 61 alunos do sexto ao nono semestre da graduação. O instrumento aplicado para coleta dos dados foi um questionário, utilizando a escala de *Likert* de 1 a 5, na sequência, a análise dos resultados foi realizada por meio da soma das médias ponderadas, a fim de calcular o *Raking* Médio (RM). Os resultados foram divididos em três dimensões de acordo com o constructo de satisfação: (1) satisfação com o curso; (2) satisfação com a oportunidade de desenvolvimento; (3) satisfação com a instituição. Dentre as dimensões analisadas, a que apresentou o maior percentual de satisfação foi a primeira, satisfação com o curso, tendo em vista que a maioria dos respondentes se mostram “satisfeitos” ou “muito satisfeitos” com o curso, demonstrando uma tendência dos mesmos à visualizarem o curso de forma positiva. Na sequência, aparece a dimensão satisfação com instituição, uma vez que os mesmos relataram “satisfação” com a limpeza da instituição e os recursos e equipamentos audiovisuais, por outro lado, evidenciaram “pouca satisfação” com a segurança oferecida. Em último, ficou a satisfação com a oportunidade de desenvolvimento, evidenciando que a maioria das respostas ficaram entre “satisfeito” ou “pouco satisfeito”, demonstrando insatisfação por parte dos respondentes.

Palavras-chave: Ciências Contábeis. Satisfação acadêmica. Expectativa com o curso.

1 INTRODUÇÃO

A profissão contábil tem passado por constantes alterações que são motivadas pelo avanço da tecnologia, modernizando sistemas e processos, que refletem diretamente nos serviços que são prestados pela contabilidade (PADOVEZE, 2000). Demandando profissionais preparadoras a atuarem em um mercado globalizado, altamente competitivo (CITTADIN; RITTA, 2011).

Dessa forma, a docência tem enfrentado desafios para acompanhar esses avanços na área contábil, tentando adequar a tradicional forma de ensino à nova situação em que se encontram as Ciências Contábeis (WOLK; NIKOLAI, 1997). Nesse contexto, as instituições

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Semi-Árido.
E-mail: silveiranetosn@hotmail.com

² Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
E-mail: caritsa_scartaty@hotmail.com

³ Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
E-mail: jocykleber@live.com

⁴ Mestrando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará.
E-mail: italocarlos25@gmail.com

precisam adaptar o modelo de ensino, direcionando à forma de aprendizado do aluno, para que desse modo, os profissionais possam obter sucesso em uma sociedade altamente competitiva (COSENZA, 2001).

O ensino universitário não deve se restringir a transferência de conhecimento, mas auxiliar o desenvolvimento das habilidades dos acadêmicos para atendimento das exigências do mercado de trabalho, capacitando assim o universitário para que possa se encontrar melhor preparado para enfrentar os desafios da profissão (CATANI; OLIVEIRA, 2002).

A satisfação acadêmica dos discentes está diretamente relacionada ao nível de qualidade dos serviços prestados pela instituição, havendo dessa forma, a necessidade de o aluno sentir-se satisfeito com seu processo de formação e transmitir para a sociedade através da prestação de serviços contábeis de qualidade (TONI et al. 2006).

As medidas de satisfação acadêmica abrangem desde o nível de contentamento do estudante com toda a experiência de formação, até os aspectos mais específicos ligados à qualidade do ensino, ao currículo, ao relacionamento com os professores e colegas, a administração, as instalações e recursos da universidade, além da percepção do estudante sobre o ambiente acadêmico e intelectual da instituição (ASTIN, 1993).

Diante do contexto, torna-se necessário que as universidades entendam e acompanhem a satisfação acadêmica do aluno com o curso e a instituição, uma vez que a satisfação acadêmica dos discentes torna-se uma forma de resposta acerca dos serviços pedagógicos e do apoio aos estudos ofertados aos estudantes pelo curso (TONTINI; ESTEVES, 2007).

Sobre a satisfação acadêmica, alguns estudos já foram desenvolvidos, tais como os de Souki e Pereira (2004), Vieira, Milach e Huppes (2008), Verdinelli e Lizote (2014), Cunha, Gomes e Beck (2016), e Santos e Romeiro (2017). De modo geral, estes trabalhos analisaram aspectos determinantes para a avaliação da satisfação acadêmica dos discentes.

Tão importante quanto discutir sobre a satisfação acadêmica é definir como medi-la. Visando atingir essa necessidade, Soares, Vasconcelos e Almeida (2002) desenvolveram o Questionário de Satisfação Acadêmica (QSA) com o objetivo de avaliar o grau de satisfação acadêmica dos estudantes associados a diversos aspectos da sua experiência universitária, em que essa avaliação deve ocorrer em três dimensões acerca da satisfação: social, institucional e curricular. O QSA passou por algumas mudanças em sua estrutura devido à necessidade de uma análise mais clara e específica, que teve como sua última adaptação, feita por Schleich, Polydoro e Santos (2006), a Escala de Satisfação com a Experiência Acadêmica (ESEA).

Diante das evidências teóricas, emerge o seguinte problema: **Quais os determinantes de satisfação acadêmica dos estudantes do curso de Ciências Contábeis?** Desse modo, o objetivo da pesquisa é analisar os determinantes de satisfação acadêmica dos discentes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA).

Esse estudo justifica-se pela relevância em permitir identificar os determinantes de satisfação acadêmica dos discentes com o curso de Ciências Contábeis, pois uma vez identificados, tanto o corpo docente, como a própria universidade podem promover ações para melhorar os pontos que causam menor satisfação acadêmica nos discentes, tendo em vista, que todo o processo de formação acadêmica reflete diretamente em sua vida profissional, ou seja, na qualidade dos serviços prestados.

Ademais, torna-se importante obter conhecimento sobre os determinantes de satisfação acadêmica dos estudantes, haja vista que um baixo nível pode proporcionar sofrimento e estresse, e conseqüentemente, refletir negativamente na vida acadêmica, no futuro profissional, nas relações de trabalho, assim como em situações pessoais do discente (BARLEM et al., 2012).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 EDUCAÇÃO SUPERIOR EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

As acentuadas alterações da sociedade repercutem diretamente no ensino superior ao longo das últimas décadas. Diante disso, as Instituições de Ensino Superior (IES) têm a necessidade de obter uma nova organização, englobando e transformando a maneira da sociedade produzir, criando e promovendo seus princípios de forma a difundir a melhoria da condição humana em suas múltiplas dimensões (CARDOSO, 2004).

Os estudantes que ingressam no ensino superior, em sua maioria, trazem uma expectativa positiva no que diz respeito a sua futura experiência acadêmica. E, quando existe uma discordância entre suas expectativas e a realidade oferecida efetivamente pela universidade, é criada uma fonte de dificuldades refletidas na adaptação, na satisfação acadêmica e no sucesso acadêmico (SOARES; ALMEIDA, 2001).

A satisfação acadêmica dos discentes e a qualidade dos serviços prestados pelas instituições são pontos fundamentais para que estas alcancem índices de excelência, assim como pela própria expectativa da sociedade, uma vez que o resultado do trabalho oferecido

pelas instituições, resulta diretamente na qualidade dos profissionais que ingressam no mercado de trabalho (VENTURINI et al., 2008).

Em pesquisa realizada por Machado e Nova (2008), foi traçado um comparativo entre as exigências do mercado de trabalho e as expectativas dos discentes do curso de Ciências Contábeis sobre a profissão. Constatando-se que as empresas valorizam o perfil do contabilista voltado para o usuário, o profissional da contabilidade com conhecimentos específicos em práticas contábeis, raciocínio matemático e informações ao usuário. Em contrapartida, os alunos analisados demonstraram um perfil profissional contábil mais voltado para a área gerencial. Essa diferença entre o perfil formado nas instituições e o perfil requerido pelo mercado de trabalho, faz com que os discentes não se sintam aptos a atuar em um mercado tão exigente quanto aos conhecimentos específicos, reduzindo assim, o grau de satisfação acadêmica.

Machado e Nova (2008), identificaram que as perspectivas dos alunos não estavam condizendo com as exigências do mercado, indicando assim que as IES devem se inteirar um pouco mais das necessidades do mercado, podendo assim adequar os seus métodos de ensino e currículos.

2.2 SATISFAÇÃO ACADÊMICA

As IES são focadas nas exigências do mercado de trabalho, da sociedade, e buscam se adaptar através da otimização do seu desempenho com o propósito na melhoria da qualidade da formação acadêmica. Dessa forma, para que as exigências do mercado de trabalho sejam alcançadas, as instituições inovam e se adequam, realizando grandes investimentos no setor da educação e nas estratégias de aprendizado (GUIMARÃES et al., 2014).

O aumento na busca por um ensino de qualidade vem se firmando entre os que procuram um crescimento acadêmico, principalmente após a criação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei 9394/96), que, por sua vez, estabeleceu mecanismos de avaliação institucional, ocasionando uma preocupação com a qualidade do ensino, assim como também com o grau de satisfação acadêmica dos discentes (CAVALHEIRO et al., 2014).

No mesmo direcionamento, define-se a satisfação como a compreensão do indivíduo em meio à conquista de suas expectativas nos mais variados âmbitos da vida (LEE; WHITE; HONG, 2009). De forma mais objetiva, a satisfação acadêmica, pode ser definida como parte fundamental no envolvimento acadêmico e na motivação, influenciando no aprendizado dos

alunos, assim como também na capacidade desse futuro profissional (VIEIRA; MILACH; HUPPES, 2008).

Ramos e Gonçalves (2014) esclarecem que o grau de satisfação acadêmica engloba a percepção do acadêmico, relacionado ao teor da experiência educacional em meio ao seu período de formação. Tal percepção do acadêmico possui um valor considerável quando se relaciona o investimento de tempo, a disposição e dedicação do acadêmico para cursar o ensino superior.

Assim, a vinculação ao ensino superior pode proporcionar mudanças consideráveis na vida dos estudantes, como a falta de adaptação ao novo meio social e cultural, que podem causar sentimento de angústia e medo provenientes das obrigações e responsabilidades que se eleva após o ingresso a universidade. Dessa forma, as instituições podem se tornar ambientes negativos e impactantes na vida dos alunos, onde na verdade deveria ser um local de benefícios para a formação profissional (DEL PRATO et al., 2011).

As IES têm grande parte da responsabilidade em função da qualidade da formação profissional do aluno, pois devem construir um ensino de qualidade, assim como os alunos também compartilham dessas mesmas responsabilidades e da evolução de suas competências exigidas para a prática profissional (ROLIM; KURESKI, 2007).

Torna-se inevitável que as IES readéquem sua estrutura física (laboratórios, salas de aula, bibliotecas), seus conteúdos curriculares (estrutura curricular, organização, disciplinas oferecidas, atividades curriculares e extracurriculares) e a qualidade de seu ensino (metodologias de ensino, corpo docente, adequação das discrepâncias entre a teoria e a prática), para que dessa forma possa acompanhar as evoluções científicas e sociais, assim como atender as expectativas dos estudantes universitários (SOUZA; REINERT, 2010).

De acordo com Bardagi e Hutz (2012), o processo construtivo da identidade profissional, deve ser baseado nos fatores que levaram o acadêmico a realizar a escolha do curso, podendo ser afirmada que uma boa escolha seria a que atendesse as expectativas do aluno, assim como também se encaixasse ao seu perfil pessoal. Desse modo, uma boa escolha é medida pelas consequências cognitivas e afetivas que proporciona, mantendo atenção também no suporte para as questões pessoais do estudante e não somente para as questões normativas.

O absentismo de preocupação com as inevitabilidades pessoais dos indivíduos e o ritmo acelerado, possui relação direta com a satisfação acadêmica, tendo em vista que essas são resultado da complexa e dinâmica interação das circunstâncias gerais de vida, das relações

trabalhistas, do processo de trabalho e da compreensão de controle dos indivíduos sobre suas condições de vida e de trabalho (GIBBONS; DEMPSTER; MOUTRAY, 2011).

Nesse sentido, é de extrema importância a mensuração da satisfação acadêmica dos estudantes pelas IES, tendo em vista que essa é um fator fundamental para o alcance do sucesso, pois a satisfação acadêmica engloba o atendimento das expectativas dos acadêmicos, que é determinante para a qualificação e ininterruptão das IES (CAVALHEIRO et al., 2014).

A satisfação acadêmica dos discentes pode servir como um significativo fator de avaliação de eficácia e sucesso da instituição, tendo em vista que se faz necessário constatar no curso de graduação formas de realização profissional e pessoal, através da obtenção do conhecimento (CUNHA; CARRILHO, 2005).

2. 3 ESTUDOS ANTERIORES CORRELATOS AO TEMA

No Quadro 1 são apresentados, de forma sucinta, os principais estudos anteriores correlatos ao tema, que servirão de base para a análise dos resultados.

Quadro 1 – Resumo dos estudos correlatos à satisfação acadêmica.

Autor/Ano	Objetivo	Resultados
Souki e Pereira (2004)	Avaliar a imagem e a satisfação dos discentes por ano de ingresso.	Os estudantes dos períodos finais tendem a avaliar a infraestrutura como um quesito negativo para sua formação, e que a organização administrativa, o ambiente de trabalho, a satisfação, a motivação e o comprometimento dos alunos, estão relacionados de forma positiva com fatores como professores, acesso e conveniência, ambiente de trabalho, entre outros.
Vieira, Milach e Huppes (2008)	Analisaram a satisfação acadêmica dos discentes de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria com relação ao curso.	Os fatores ligados ao envolvimento do corpo docente e o envolvimento dos discentes afetam positivamente na satisfação acadêmica do aluno com relação ao curso.
Verdinelli e Lizote (2014)	Analisar os antecedentes da satisfação geral dos alunos de graduação em Ciências Contábeis de uma instituição comunitária.	O interesse dos discentes da graduação em Ciências Contábeis, assim como o envolvimento dos professores, são fatores cruciais na satisfação acadêmica.
Cunha Gomes e Beck (2016)	Verificar o impacto dos fatores propostos no estudo realizado por Paswan e Young (2002) na satisfação geral dos alunos do curso de Ciências Contábeis de universidades públicas de Santa Catarina	Concluíram de forma positiva e relevante a interação entre os estudantes e os professores, assim como o interesse dos estudantes e o envolvimento dos professores.
Santos e Romeiro (2017)	Analisar se a satisfação com a experiência acadêmica influencia a relação de confiança comportamental com a instituição.	A satisfação acadêmica com a instituição foi o fator que se mostrou influenciar positivamente na confiança comportamental para com a IES, não sendo possível confirmar as hipóteses com relação à satisfação acadêmica e a oportunidade de desenvolvimento.

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

Em linhas gerais, verifica-se que os estudos correlatos ao tema têm demonstrado a relevância da abordagem em torno do constructo satisfação acadêmica, tendo em vista, que todo o processo de formação acadêmica reflete diretamente em sua vida profissional, ou seja, na qualidade dos serviços prestados. Com o presente estudo pretende-se identificar o nível de satisfação acadêmica dos discentes com o curso de ciências contábeis, analisando dessa forma a experiência sob a ótica dos discentes.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Objetivando avaliar os determinantes de satisfação acadêmica dos discentes do curso de Ciências Contábeis, procedeu-se com uma pesquisa do tipo descritiva e com abordagem quantitativa e qualitativa para fins de análise de resultados.

A população da pesquisa é composta pelos alunos ativos matriculados no curso de Ciências Contábeis da UFERSA – Campus Central, que está situada na cidade de Mossoró-RN, totalizando 351 discentes. Quanto a amostra da pesquisa, esta é composta pelos acadêmicos dos períodos finais da graduação em Ciências Contábeis, o curso é composto por nove períodos acadêmicos, porém, optou-se por analisar os quatro últimos, isto é, sexto, sétimo, oitavo e nono período, totalizando um número de 61 alunos entrevistados.

Destaca-se que à seleção dos períodos foi realizada considerando o tempo de permanência dos acadêmicos na universidade, devido à necessidade de se haver uma opinião formada e embasada na experiência acadêmica, tendo em vista que os períodos não analisados, ou seja, os mais recentes, ainda não possuem uma experiência acadêmica suficiente para poder responder o questionário com um maior respaldo, Ramos et al. (2015) enfatizam a capacidade dos alunos das séries finais de avaliarem o grau de satisfação acadêmica, tendo em vista a diversidade de vivências e experiências conquistadas ao longo do curso, possibilitando ainda o contraste entre as expectativas idealizadas no início do curso com a realidade vivenciada.

A coleta de dados fundamentou-se em um levantamento (survey), utilizando-se um questionário dividido em duas partes. A primeira parte do questionário buscou-se conhecer o perfil do respondente através de questões sociodemográficas, como gênero, idade, período declarado pelo aluno, estado civil, se possuem filhos, se trabalham, e se atuam na área contábil.

Já a segunda parte do questionário, foi composta por perguntas objetivas, construídas a partir da ESEA desenvolvida por Schleich, Polydoro e Santos (2006), que se caracteriza como

uma escala de auto relato, que investiga a satisfação acadêmica do discente no ensino superior, englobando variáveis relacionadas ao curso.

Para compreender a satisfação do estudante, Schleich, Polydoro e Santos (2006) divide as variáveis relacionadas ao curso em três dimensões, conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 - Dimensões conceituais da ESEA.

Dimensão	Propósito
Satisfação com o curso	- Envolve o relacionamento com os professores e colegas do curso; - Domínio do conteúdo e disponibilidade do professor; - Estratégias de aula e de avaliação; a qualidade da formação e a relação entre envolvimento pessoal e desempenho obtido.
Oportunidade de desenvolvimento	- Envolve as oportunidades de desenvolvimento pessoal e profissional, proporcionadas em atividades curriculares e extracurriculares ou por programas/serviços de apoio ao estudante; - A relação entre o investimento pessoal e financeiro no curso e sua formação recebida.
Satisfação com a instituição	- Envolve a infraestrutura da instituição e salas de aula como conforto, localização, segurança e limpeza; - Os recursos e equipamentos disponíveis nos laboratórios e biblioteca e o atendimento recebido dos funcionários.

Fonte: Adaptado de Schleich, Polydoro e Santos (2006).

Desse modo, a ESEA é composta por 35 afirmativas, subdividido em: (1) satisfação com o curso – 13 afirmativas; (2) oportunidade de desenvolvimento – 10 afirmativas; e (3) satisfação com a instituição – 12 afirmativas; respondidos através de uma escala do tipo *Likert* de cinco pontos: nada satisfeito (NS), pouco satisfeito (PS), satisfeito (S), muito satisfeito (MS) e totalmente satisfeito (TS).

Tomando como base a escala do tipo *Likert* de cinco pontos, os dados foram analisados em uma perspectiva quantitativa a fim de estabelecer o *Ranking* Médio (RM), com o objetivo de mensurar o grau de importância de cada determinante de satisfação acadêmica. No cálculo do RM, utilizou-se o método apresentado por Malhotra (2001) e procedimentos propostos por Oliveira (2005), conforme a Tabela 1.

Tabela 1 – Exemplo de cálculo do RM

Questões	Frequência					Total	RM
	NS (1)	PS (2)	S (3)	MS (4)	TS (5)		
Q 1.	-	3	2	1	-	5	2,7

Fonte: Adaptado de Oliveira (2005)

* nada satisfeito (NS), pouco satisfeito (PS), satisfeito (S), muito satisfeito (MS), totalmente satisfeito (TS) e *Ranking* Médio (RM).

** média Ponderada = $(3 \times 2) + (2 \times 3) + (1 \times 4) = 16$ *** Logo $RM = 16 / (3 + 2 + 1) = 2,7$

Conforme a Tabela 1, quanto mais próximo de 5 for o RM, maior será a satisfação dos estudantes com determinado item, por outro lado, quanto mais próximo de 1 for o RM, menor será a satisfação. Além disso, como forma de avaliar a dispersão do conjunto de valores em

análise, utilizou-se do Desvio padrão (DP). Possibilitando assim, avaliar quais resultados se distribuem de forma mais ou menos dispersa em relação à média (BARBETTA, 2001).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Conforme descrito na metodologia da pesquisa, a primeira parte do questionário refere-se ao perfil das participantes. Diante disso, a Tabela 2 evidencia o sexo e a faixa etária.

Tabela 2 – Perfil dos participantes

Perfil do Respondentes	Período								Total	%
	6 °	%	7 °	%	8 °	%	9 °	%		
Sexo	18	30%	16	26%	18	30%	9	15%	61	100%
Masculino	10	16%	9	15%	5	8%	6	10%	30	49%
Feminino	8	14%	7	11%	13	22%	3	5%	31	51%
Faixa Etária	18	30%	16	26%	18	30%	9	15%	61	100%
20 a 23	5	8%	7	11%	4	7%	2	3%	18	30%
24 a 27	5	8%	2	3%	4	7%	5	8%	16	26%
28 a 31	4	7%	4	7%	7	11%	1	2%	16	26%
32 a 40	3	5%	2	3%	3	5%	1	2%	9	15%
Acima de 40	1	2%	1	2%	0	0%	0	0%	2	3%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

De acordo com a tabela 2, percebe-se que a amostra foi composta por 61 entrevistados, dos quais 30% cursam o 6º período, 26% o 7º período, 30% o 8º período e 14% o 9º período. Com relação ao gênero, nota-se um equilíbrio dos participantes, evidenciando apenas uma leve propensão para o gênero feminino (51%). Já em relação a faixa etária dos discentes, caracteriza-se como um público jovem, visto que a maior parte dos respondentes se encontram na faixa de 20 a 23 anos, correspondendo a 30% da amostra entrevistada.

Ainda acerca da caracterização da amostra, foi investigado se os discentes desenvolvem algum tipo de atividade profissional remunerada, conforme demonstrado nas Tabelas 3.

Tabela 3 – Atividade profissional

Atividade Profissional	Período								Total	%
	6 °	%	7 °	%	8 °	%	9 °	%		
Exerce atividade remunerada	18	30%	16	26%	18	30%	9	15%	61	100%
Sim	17	28%	13	21%	14	23%	6	10%	50	82%
Não	1	2%	3	5%	4	7%	3	5%	11	18%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

A Tabela 3 evidencia que 82% da amostra respondente exerce algum tipo de atividade remunerada. Nesse contexto, destaca-se que o curso de Ciências Contábeis da UFERSA funciona exclusivamente no período noturno, permitindo o discente estudar durante a noite e trabalhar durante o dia. De forma complementar, a Tabela 4 evidencia entre os alunos que exercem atividade remunerada, aqueles que atuam na área contábil.

Tabela 4 – Atuação na área contábil

Atuação na área contábil	Período								Total	%
	6 °	%	7 °	%	8 °	%	9 °	%		
Exerce atividade na área contábil	17	34%	13	26%	14	28%	6	12%	50	100%
Sim	6	12%	5	10%	8	16%	4	8%	23	46%
Não	11	22%	8	16%	6	12%	2	4%	27	54%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Considerando os 50 entrevistados que afirmaram exerce atividade remunerada, observou-se na Tabela 4 que apenas 46% destes atuam na área contábil. Destacando-se que entre os 27 discentes pesquisados que não trabalham na área contábil, 19 estão entre o 6° e 7° período.

4.2 NÍVEL DE SATISFAÇÃO COM O CURSO

A segunda parte do questionário de pesquisa buscou analisar os determinantes de satisfação dos graduandos com o curso de Ciências Contábeis. Para fins de organização dos resultados, a análise da satisfação está dividida em três partes. A primeira refere-se à satisfação com o curso, a segunda é sobre a oportunidade de desenvolvimento e a terceira é quanto a satisfação com a instituição. De forma a complementar as análises, apresenta-se uma análise compacta acerca das três dimensões.

A primeira dimensão é composta por 13 afirmações acerca da satisfação dos discentes com o curso, conforme evidenciado pela Tabela 5.

Tabela 5 - Ranking de satisfação dos discentes sobre a dimensão satisfação com o curso

Afirmativas – Satisfação com o Curso	Frequência							
	NS	PS	S	MS	TS	TOTAL	RM	DP
Relacionamento com os colegas do curso	1	1	22	23	14	61	3,79	0,88
Compromisso da instituição com a qualidade de formação	0	6	22	22	11	61	3,62	0,90
Relacionamento com os professores	0	1	30	25	5	61	3,56	0,67
Interesse dos professores em atender os estudantes nas aulas	0	0	32	24	5	61	3,56	0,65
Conhecimento dos professores sobre o conteúdo das disciplinas que ministram	0	6	19	32	4	61	3,56	0,76
Adequação entre o envolvimento pessoal no curso e o desempenho acadêmico obtido	1	3	34	20	3	61	3,34	0,73

(Continuação)

Afirmativas – Satisfação com o Curso	Frequência							
	NS	PS	S	MS	TS	TOTAL	RM	DP
Relevância do conteúdo das disciplinas	0	3	38	17	3	61	3,33	0,65
Adequação do conteúdo para formação	0	8	31	18	4	61	3,30	0,78
Avaliação proposta pelos professores	0	6	35	17	3	61	3,28	0,71
Reconhecimento por parte dos professores do meu envolvimento com minha formação	0	7	33	19	2	61	3,26	0,70
Disponibilidade dos professores em atender os alunos fora da sala de aula	1	12	28	16	4	61	3,16	0,88
Estratégia de aula utilizada pelos professores	0	9	39	10	3	61	3,11	0,71
Adequação entre as tarefas exigidas no curso e o tempo estabelecido pelos professores para realização	1	11	37	11	1	61	3,00	0,71

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

*nada satisfeito (NS), pouco satisfeito (PS), satisfeito (S), muito satisfeito (MS), totalmente satisfeito (TS), *Ranking* Médio (RM) e Desvio padrão (DP).

De acordo com a Tabela 5 verifica-se as afirmativas referentes acerca da dimensão de satisfação com o curso em ordem decrescente de satisfação. Os percentuais acima, apresentaram índices de concordância próximos a 3 (satisfeito), variando o RM de 3,00 (mínima) a 3,79 (máxima), revelando que a maioria dos discentes estão satisfeitos com o curso.

Entre os mais pontuados, destacam-se o “relacionamento com os colegas do curso” (RM 3,79); e o “compromisso da instituição com a qualidade de formação” (RM 3,62). Por outro lado, entre as menos pontuadas, destaca-se a adequação entre as tarefas exigidas no curso e o “tempo estabelecido pelos professores para realização” (RM 3,00); e a “Estratégia de aula utilizada pelos professores” (RM 3,11).

A segunda dimensão é demonstrada na Tabela 6, sendo composta por 10 afirmativas sobre o desenvolvimento de oportunidades na vida dos acadêmicos no âmbito do curso.

Tabela 6 - Ranking de satisfação dos discentes sobre a dimensão oportunidade de desenvolvimento

Afirmativas – Oportunidade de desenvolvimento	Frequência							
	NS	PS	S	MS	TS	TOTAL	RM	DP
Adequação entre o meu investimento financeiro para custear os estudos e a formação recebida	0	4	38	14	5	61	3,33	0,72
Currículo do curso	0	4	40	14	3	61	3,26	0,66
Condições oferecidas para o meu desenvolvimento profissional	1	11	31	15	3	61	3,13	0,83
Condições para ingresso na área profissional de formação	3	11	30	15	2	61	3,03	0,87
Programas ou serviços de apoio aos estudantes oferecidos	1	18	28	12	2	61	2,93	0,83
Oportunidade de desenvolvimento pessoal oferecida	0	19	28	13	1	61	2,93	0,77
Envolvimento pessoal nas atividades do curso	1	17	31	11	1	61	2,90	0,77
Diversidade das atividades extracurriculares oferecidas	2	25	27	6	1	61	2,66	0,77
Eventos sociais oferecidos pela instituição	1	26	30	4	0	61	2,61	0,64
Programa de apoio financeiro oferecido pela instituição	3	25	26	7	0	61	2,61	0,76

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

*nada satisfeito (NS), pouco satisfeito (PS), satisfeito (S), muito satisfeito (MS), totalmente satisfeito (TS), *Ranking* Médio (RM) e Desvio padrão (DP).

Verifica-se que de acordo com a tabela 6, a “adequação entre o meu investimento financeiro para custear os estudos e a formação recebida” (RM 3,33); e o “currículo do curso” (RM 3,26), apresentaram maior índice de satisfação quanto as oportunidades de desenvolvimento. Já os “eventos sociais oferecidos pela instituição” (RM 2,61); e o “programa de apoio financeiro oferecido pela instituição” (RM 2,61), tiveram os menores índices. De modo geral, os resultados evidenciam que a maioria das respostas ficaram entre “satisfeito” ou “pouco satisfeito”, demonstrando uma insatisfação por parte dos respondentes quanto as oportunidades de desenvolvimento proporcionadas pela instituição.

A Tabela 7 a seguir refere-se a dimensão da satisfação com a própria instituição de ensino onde o curso é ofertado, sendo composta por 12 afirmativas.

Tabela 7 - Ranking de satisfação dos discentes sobre a dimensão satisfação com a instituição

Afirmativas – Satisfação com a instituição	Frequência							
	NS	PS	S	MS	TS	TOTAL	RM	DP
Limpeza da instituição	0	1	27	27	6	61	3,62	0,69
Recursos e equipamentos audiovisuais disponíveis na instituição	0	4	25	26	6	61	3,56	0,76
Infraestrutura física das salas de aula	0	4	27	23	7	61	3,54	0,79
Infraestrutura física da instituição	0	4	27	26	4	61	3,49	0,72
Conformidade das instalações da instituição	0	2	33	24	2	61	3,43	0,71
Equipamentos e softwares oferecidos pelo laboratório de informática	0	4	35	15	7	61	3,41	0,78
Serviços oferecidos pela biblioteca	0	5	32	19	5	61	3,39	0,76
Atendimento e clareza das informações oferecidas pelos funcionários da biblioteca	0	8	29	20	4	61	3,33	0,79
Acervo disponível na biblioteca	2	11	28	17	3	61	3,13	0,88
Atendimento e clareza das informações oferecidas pelos funcionários da secretaria	2	12	32	12	3	61	3,03	0,86
Localização dos diferentes setores que compõem a instituição	4	10	30	15	2	61	3,02	0,71
Segurança oferecida pela instituição	4	12	30	11	4	61	2,98	0,96

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

*nada satisfeito (NS), pouco satisfeito (PS), satisfeito (S), muito satisfeito (MS), totalmente satisfeito (TS), *Ranking* Médio (RM) e Desvio padrão (DP).

Conforme a Tabela 7, os resultados apontam que os respondentes estão satisfeitos com a instituição, pois todos RM estão acima de 3, com exceção da “segurança oferecida pela instituição”. A “segurança oferecida pela instituição” (RM 2,98) foi o ponto que obteve menor índice, seguido pela “localização dos diferentes setores que compõem a instituição” (RM 3,02). Por outro lado, entre os mais pontuados, destacam-se “Limpeza da instituição” (RM 3,62), e os “recursos e equipamentos audiovisuais disponíveis na instituição” (RM 3,56).

Por fim, como forma de sumarizar os achados, foi realizado o procedimento em que consiste na apuração das médias obtidas em cada uma das dimensões constantes no instrumento de pesquisa, conforme evidencia a Tabela 8.

Tabela 8 - Ranking da média das dimensões de satisfação acadêmica

Dimensões	Frequência						
	NS	PS	S	MS	TS	RM	DP
Satisfação com o curso	0,3	5,62	30,8	19,5	4,77	3,37	0,75
Satisfação com a instituição	1	6,42	29,6	19,6	4,42	3,33	0,78
Oportunidade de desenvolvimento	1,2	16	30,9	11,1	1,8	2,94	0,78

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

*nada satisfeito (NS), pouco satisfeito (PS), satisfeito (S), muito satisfeito (MS), totalmente satisfeito (TS), *Ranking* Médio (RM) e Desvio padrão (DP).

De acordo com a Tabela 8, observa-se a dimensão de satisfação com o curso foi o que apresentou o maior percentual (RM 3,37), demonstrando a maioria dos respondentes se mostram “satisfeitos” ou “muito satisfeitos” com o curso, denotando uma tendência dos mesmos a visualizarem o curso de forma positiva. Vieira et al (2008) destacam a importância da satisfação do discente na sua jornada acadêmica e relacionando ao bom ou mau desempenho dos mesmos no que diz respeito ao envolvimento e motivação dos mesmos, e concluiu que tais fatores de satisfação irão interferir diretamente no tipo de profissional que o mesmo irá ser ao sair da universidade.

Na sequência, aparece a dimensão satisfação com a instituição com índice bem próximo (RM 3,33), evidenciando que a maioria da amostra está satisfeita com a instituição de ensino. Ramos e Gonçalves (2014) apontam a necessidade de um ambiente agradável aos universitários para que os mesmos possam se desenvolver de forma plena, levando em consideração que a instituição é responsável pela qualidade da formação profissional que irá ingressar no mercado contábil.

Em último, ficou a satisfação com a oportunidade de desenvolvimento, verifica-se um percentual inferior a 3 (RM 2,94), demonstrando que a maioria dos estudantes se mostram “satisfeitos”, seguindo de “pouco satisfeitos” com o curso, evidenciando que parte dos alunos estão receosos quanto a essa dimensão. Alves et al. (2018) relatam que oferecer oportunidades para o desenvolvimento dos alunos deve ocorrer tanto em sala de aula quanto em atividades extraclasses, possibilitando a sua futura inserção em mundo de trabalho em constantes transformações e que exige do futuro profissional capacidade crítica e reflexiva.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo dessa pesquisa foi analisar o nível de satisfação acadêmica dos discentes do curso de Ciências Contábeis. Para tanto, utilizou-se um questionário como forma de coletar as informações, o que resultou em 61 questionários analisados.

Com relação às características dos discentes, a maior parte dos respondentes estão agrupadas no sexto e no oitavo período, contendo assim 18 alunos em cada, representando assim, 60% da amostra total. Já quanto ao gênero, o feminino e o masculino estão equivalentes, evidenciando apenas uma leve propensão para o gênero feminino. Com relação a faixa etária, predomina um público jovem de 20 a 23 anos.

No que concerne à satisfação dos respondentes com o curso, observa-se a dimensão que apresentou maior índice foi a satisfação com o curso, no qual, a maioria dos alunos se demonstram “satisfeitos” ou “muitos satisfeitos” com o curso, destacando-se principalmente os percentuais de satisfação com o “relacionamento com os colegas do curso”; e o “compromisso da instituição com a qualidade de formação”.

A dimensão satisfação com a instituição, foi a que apresentou segunda maior pontuação, tendo em vista que os respondentes evidenciam que estão “satisfeitos” principalmente com a “limpeza da instituição”; e os “recursos e equipamentos audiovisuais”, entretanto, demonstraram “pouca satisfação” com a “segurança oferecida”.

Já a dimensão oportunidade de desenvolvimento, obteve o menor índice, uma vez que a maioria das respondentes respostas ficaram entre “satisfeito” ou “pouco satisfeito” demonstrando insatisfação por parte dos respondentes, principalmente no que se refere aos “eventos sociais oferecidos pela instituição”; e o “programa de apoio financeiro oferecido pela instituição”.

No tocante ao resultado obtido por essa pesquisa, é importante destacar que a mesma demonstra uma ótica do corpo discente, podendo dessa forma não representar a realidade oferecida pela instituição, pois os respondentes podem não ter conhecimento suficiente sobre a universidade, tanto por falta de interesse do aluno, como também por falha da instituição em divulgar os seus benefícios.

Uma das limitações da pesquisa se deu pela dificuldade em localizar um número significativo de discentes nas salas de aulas dos períodos analisados, pois a quantidade de alunos matriculados nos últimos períodos tende a diminuir devido a irregularidade. Ademais, sugere-se para futuras pesquisas, a análise da relação entre as características sociodemográficas dos discentes e o nível de satisfação. Como também, uma análise de confronto entre a ótica do aluno e a realidade da instituição. Além disso, sugere-se a reavaliação do mesmo estudo em outras universidades para se avaliar e comparar a satisfação entre universidades de esferas diferentes, até mesmo, entre públicas e privadas.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Francine da Costa et al. Importância de Oportunidades de Desenvolvimento e Apoio Institucional na Satisfação Acadêmica de Enfermeiros. **Revista Baiana de Enfermagem**, v. 32, 2018.
- ASTIN, Alexander W. **O que importa na faculdade: quatro anos críticos revisitados**. San Francisco, 1993.
- BARDAGI, Marucia Patta; HUTZ, Claudio Simon. Rotina acadêmica e relação com colegas e professores: impacto na evasão universitária. **Psico**, v. 43, n. 2, p. 5, 2012.
- BARLEM, Jamila Geri Tomaschewski et al. Option and evasion of a bachelor's degree programme in nursing: evaded students' perception. **Revista gaucha de enfermagem**, v. 33, n. 2, p. 132-138, 2012.
- BRASIL. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional n.º 9394/96**. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Leis/L9394.htm. Acesso em: 04 de jul. de 2018.
- CARDOSO, Ana Maria Ribas. A Educação Resgata a Humanidade Perdida do Homen?! In: **Forum crítico da educação: revista do ISEP**, p. 179-190. 2004.
- CAVALHEIRO, Everton Anger et al. Modelo Europeu de Satisfação: um estudo de caso com discentes de uma instituição de ensino superior. **Revista GEPROS**, v. 9, n. 1, p. 131, 2014.
- CATANI, Afrânio Mendes; DE OLIVEIRA, João Ferreira. **Educação superior no Brasil: reestruturação e metamorfose das universidades públicas**. Editora Vozes, 2002.
- CITTADIN, Andréia; RITTA, Cleyton de Oliveira. O desempenho dos estudantes ingressantes e concluintes dos cursos de Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina nas questões pertinentes à Contabilidade de custos na prova Enade 2006. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 25, p. 47-64, 2011.
- COSENZA, José Paulo. Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado: um estudo a partir da experiência brasileira. **Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília**, n. 130, p. 43-63, 2001.
- CUNHA, Paulo Roberto; GOMES, Giancarlo; BECK, Franciele. Satisfação dos estudantes do curso de Ciências Contábeis: estudo em Universidades Públicas de Santa Catarina. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 27, n. 1, p. 42-62, 2016.
- CUNHA, Simone Miguez; MADRUGA CARRILHO, Denise. O processo de adaptação ao ensino superior e o rendimento acadêmico. **Psicologia escolar e educacional**, v. 9, n. 2, 2005.
- DEL PRATO, Darlene et al. Transforming nursing education: a review of stressors and strategies that support students' professional socialization. **Advances in Medical Education and Practice**, v. 2, p. 109, 2011.

GIBBONS, Chris; DEMPSTER, Martin; MOUTRAY, Marianne. Stress, coping and satisfaction in nursing students. **Journal of advanced nursing**, v. 67, n. 3, p. 621-632, 2011.

GUIMARÃES, Julio Cesar Ferro et al. Inovação de Processo em Instituições de Ensino Superior. **Revista da Faculdade de Administração e Economia**, v. 4, n. 1, p. 168-191.

LEE, Chung Yul; WHITE, Barbara; HONG, Yoon Mi. Comparison of the clinical practice satisfaction of nursing students in Korea and the USA. **Nursing & health sciences**, v. 11, n. 1, p. 10-16, 2009.

MACHADO, Vinícius Sucupira de Alencar; NOVA, Silvia Pereira de Castro Casa. Análise comparativa entre os conhecimentos desenvolvidos no curso de graduação em contabilidade e o perfil do contador exigido pelo mercado de trabalho: uma pesquisa de campo sobre educação contábil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 2, n. 1, p. 1-28, 2008.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

OLIVEIRA, Luciel Henrique de. Exemplo de cálculo de Ranking Médio para Likert. **Notas de Aula. Metodologia Científica e Técnicas de Pesquisa em Administração. Mestrado em Adm. e Desenvolvimento Organizacional. PPGA CNEC/FACECA: Varginha**, 2005.

PADOVEZE, Cláudio Luís. **Sistemas de informações contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

RAMOS, Aline Marcelino et al. Satisfação com a experiência acadêmica entre estudantes de graduação em Enfermagem. **Texto & Contexto Enfermagem**, v. 24, n. 1, 2015.

RAMOS, A. O.; GONÇALVES, C. M. Escala de satisfação com a formação superior (ESFS). In L. S. Almeida, M. R. Simões e M. M. Gonçalves (Eds.). **Instrumentos e contextos de avaliação psicológica** v. 2 , p. 153-168. Coimbra: Almedina, 2014.

ROLIM, Cássio; KURESKI, Ricardo. Impacto econômico de curto prazo das universidades estaduais paranaenses-2004. **Revista Paranaense de Desenvolvimento-RPD**, n. 112, p. 111-130, 2011.

SANTOS, Marcos Aurélio Corrêa; ROMEIRO, Vladimir. A satisfação com a experiência acadêmica influencia a relação de confiança comportamental com a instituição?. **Revista Brasileira de Ensino Superior**, v. 3, n. 1, p. 78-97, 2017.

SCHLEICH, Ana Lúcia Righi; POLYDORO, Soely Aparecida Jorge; SANTOS, Acácia Aparecida Angeli dos. Escala de satisfação com a experiência acadêmica de estudantes do ensino superior. **Avaliação psicológica**, v. 5, n. 1, p. 11-20, 2006.

SOARES, Ana Paula; ALMEIDA, Leandro S. Transição para a universidade: Apresentação e validação do Questionário de Expectativas Acadêmicas (QEA). In: **VI Congresso Galaico-português de psicopedagogia**, 2001.

SOARES, Ana Paula; VASCONCELOS, Rosa; ALMEIDA, Leandro S. Adaptação e satisfação na Universidade: Apresentação e validação do Questionário de Satisfação Acadêmica (QSA). **Contextos e dinâmicas da vida acadêmica**, p. 153-165, 2002.

SOUKI, Gustavo Queiroga; PEREIRA, Cláudia Aparecida. Satisfação, motivação e comprometimento de estudantes de administração: um estudo com base nos atributos de uma instituição de ensino superior. **Encontro nacional dos programas de pós-graduação em administração**, 2004.

SOUZA, Saulo Aparecido; REINERT, José Nilson. Avaliação de um curso de ensino superior através da satisfação/insatisfação discente. **Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior**, v. 15, n. 1, 2010.

TONI, Deonir et al. Análise da satisfação com instituições de educação superior e imagem: comparando instrumentos. **Anais do Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Salvador-BA**, v. 30, 2006.

TONTINI, Gérson; ESTEVES, Paulo Cezar Leite. A qualidade total nas universidades. **Revista de Negócios**, v. 2, n. 1, 2007.

VENTURINI, Jonas et al. Satisfação dos alunos do curso de Ciências Contábeis da UNIFRA: um estudo à luz das equações estruturais. In: **Anais do Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, São Paulo-SP**. 2008.

VERDINELLI, Miguel Angel; LIZOTE, Suzete Antonieta. Satisfação dos Alunos de uma Universidade Comunitária com o Curso de Ciências Contábeis: um Estudo Através da Modelagem em Equações Estruturais. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, XIV**. 2014.

VIEIRA, Kelmara Mendes; MILACH, Felipe Tavares; HUPPES, Daniela. Equações estruturais aplicadas à satisfação dos alunos: um estudo no curso de ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Maria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 48, p. 65-76, 2008.

WOLK, Carel; NIKOLAI, Loren A. Personality types of accounting students and faculty: Comparisons and implications. **Journal of Accounting Education**, v. 15, n. 1, p. 1-17, 1997.

LICITAÇÕES PÚBLICAS: UM ESTUDO SOB A LUZ DO PRINCÍPIO DA ECONOMICIDADE NO MUNICÍPIO DE UPANEMA/RN

*Renata Christiany Bezerra de Carvalho¹, Antônio Erivando Xavier Júnior², Álvaro Fabiano
Pereira de Macedo³.*

Resumo

O objetivo geral deste trabalho consiste em analisar se as licitações públicas estão atendendo ao princípio da economicidade nas contratações para fornecimento de merenda escolar no Município de Upanema/RN no ano de 2018. Para tal finalidade foi utilizado o método de pesquisa comparativo, de forma qualitativa sem utilizar dados estatísticos dando maior profundidade de análise aos dados coletados, com abordagem transversal objetiva no ano letivo das escolas municipais de Upanema/RN, catalogando os preços da merenda escolar de acordo com as propostas vencedoras, conferindo se estão de acordo com os preços nas prateleiras dos fornecedores ganhadores da licitação, com os preços nas prateleiras de um supermercado local e com os preços médios (valor referência), confrontando os resultados obtidos. A escolha da modalidade Pregão Presencial por Registro de Preços contribuiu para que a economicidade fosse atendida com até 49% de economia na comparação dos preços estimados com os preços contratados, em que os fornecedores vendem os produtos licitados com preços reduzidos, comparando-os com os ofertados nas prateleiras de seus estabelecimentos, o que possibilitou economicidade para a Administração Municipal ao gerir os recursos disponíveis com a finalidade de atender ao interesse público.

Palavras-chave: Licitações; princípio da economicidade; merenda escolar.

1 INTRODUÇÃO

A administração pública tem a finalidade de atender ao interesse público fundamentada nos princípios constitucionais da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência, conforme expresso no art. 37, da Constituição Federal de 1988 (CF). Gerir de forma econômica e eficiente os recursos públicos tem sido um desafio constante para os gestores dos municípios brasileiros, num contexto de escassez de recursos financeiros e problemas sociais.

Todo processo de compras da gestão pública deve ser formalizado através de licitação pública, atendendo aos princípios estabelecidos pela Constituição Federal e pela Lei 8.666/1993. Esta Lei enumera, em seu art. 3º, princípios para o processamento da licitação em conformidade com a Constituição Federal de 1988, além de princípios correlatos,

subtendido, entre estes, o princípio da economicidade. As licitações públicas têm fases classificatórias tendentes a alcançar os resultados estabelecidos pela legislação. Segundo o entendimento de Hely Lopes Meirelles (2003) a Administração Pública usa o procedimento administrativo Licitação para selecionar a proposta mais vantajosa para realizar contratações de seu interesse. Enquanto na Lei 8.666/1993 estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Lei 10.520/2002 institui a modalidade Pregão, estabelecendo normas gerais para aquisição de bens e serviços. Esta modalidade é a mais utilizada para a contratação de matérias pelo Poder Público, inclusive os gêneros alimentícios da merenda escolar.

Nesse cenário, os princípios da Economicidade e da Eficiência merecem destaque, tendo em vista que para se selecionar a proposta mais vantajosa, depois de analisadas conforme regras estabelecidas pela lei tem-se a dificuldade de perceber se foram atendidos ou não, considerando o excesso de formalismo da legislação e da ineficácia de fiscalização do procedimento. Abrucio (2007) evidencia que o destaque no princípio da eficiência pode potencializar os recursos à disposição do Estado e dos cidadãos, além de diminuir os gastos governamentais. A inobservância a estes princípios é capaz de prejudicar o sucesso de uma contratação pública (MEIRELLES, 2007).

Na busca pela celeridade nas compras públicas diminuindo os custos, o tempo do procedimento dando maior eficiência ao procedimento licitatório o Governo Federal criou a Lei 10.520/2002, a Lei do Pregão, que diferente das demais modalidades instituídas pela Lei 8.666/1993, determina uma contratação mais célere, menos burocrática diminuindo os gastos do Poder Público. É dever do Estado o atendimento ao educando, em todas as etapas da educação, a alimentação é um dos direitos do estudante assegurado pela Constituição Federal de 1988 (art. 208, inciso VII). Através do Programa Nacional de Alimentação Escolar o Município de Upanema/RN recebe repasse do Governo Federal valores de caráter suplementar, efetuados em parcelas mensais para a cobertura de 200 dias letivos, para aquisição de merenda escolar, em contrapartida, o executivo complementa este valor possibilitando a realização da compra. Anualmente este Município licita gêneros alimentícios destinados à merenda escolar da rede municipal de ensino por meio de Pregão Presencial, tipo menor preço, aplicando os procedimentos da legislação, inclusive os princípios objeto deste estudo.

Diante do exposto esta pesquisa busca responder ao seguinte problema: **As licitações públicas realizadas no Município de Upanema/RN estão atendendo ao princípio da**

economicidade nas contratações para fornecimento de merenda escolar no ano de 2018?

Este estudo analisa se as licitações públicas estão atendendo ao princípio da economicidade nas contratações para fornecimento de merenda escolar no Município de Upanema/RN no ano de 2018, catalogando os preços da merenda escolar de acordo com as propostas vencedoras, confrontando se estão de acordo com os preços nas prateleiras dos fornecedores ganhadores da licitação, com os preços nas prateleiras de um supermercado local e com os preços médios (valor referência), confrontando os resultados obtidos.

Este questionamento surge quando se verifica o alto valor da Ata de Registro de Preços, homologada pela autoridade competente, divulgada na mídia oficial do Estado do Rio Grande do Norte, num momento de crise nos cofres públicos. Este estudo contribui como fonte de pesquisa para futuros trabalhos acadêmicos, somando-se aos estudos, que são escassos, nessa área. Provocará o interesse de fiscalização na população beneficiada pelo Poder Público ao discutir o princípio da economicidade no processo de compra da merenda escolar no Município de Upanema/RN. Na prática, este estudo contribuirá com a clareza aos fatos e comparabilidade com o preço praticado no mercado trazendo evidências de eficiência ou não nos gastos públicos, tornando a utilização dos recursos mais transparente.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

Licitar é o meio legal que a Administração Pública deve utilizar para selecionar a proposta mais vantajosa para contratação. Este processo está previsto na Constituição Federal (1988), regulamentado pela Lei 8.666/1993 pertinente a obras, serviços, inclusive, publicidade, compras, alienações e locações desde a formulação do objeto até a contratação com o fornecedor e pela Lei 10.520/02 que institui a nova Modalidade de Licitação, Pregão.

O artigo 22, da Lei 8.666/93 lista cinco modalidades de licitação: concorrência; Tomada de preço; Convite; Concurso e Leilão. Somente mais tarde por meio da Lei 10.520, a nova modalidade foi criada. O que diferencia as Modalidades de Licitação é a conveniência de contratar determinado bem, serviço ou alienação, junto a isso os valores a serem contratados. Cada uma tem características próprias para certo tipo de contratação. Este estudo é restrito à modalidade Pregão Presencial, instituído pela Lei 10.520/2002, por ser a utilizada pela Prefeitura Municipal de Upanema/RN para aquisição de merenda escolar.

Os valores para licitações conforme Decreto n.º 9.412 de 18 de junho de 2018 (Tabela 1).

Tabela 1

TABELA DE VALORES PARA LICITAÇÕES (Conforme DECRETO Nº 9.412, DE 18 DE JUNHO DE 2018)		
MODALIDADE	COMPRAS OU SERVIÇOS	OBRAS E SERVIÇOS DE ENGENHARIA
CONVITE	Acima de R\$ 17.600,00 Até R\$ 176.000,00	Acima de R\$ 33.000,00 Até R\$ 330.000,00
TOMADA DE PREÇOS	Acima de R\$ 176.000,00 Até R\$ 1.400.000,00	Acima de R\$ 330.000,00 Até 3.300.000,00
CONCORRÊNCIA	Acima de R\$ 1.400.000,00	Acima de R\$ 3.300.000,00
PREGÃO PRESENCIAL	Bens e serviços de uso comum	Não há limite
PREGÃO ELETRÔNICO	Compras e serviços	Não há limite

Fonte: Decreto n.º 9.412 de 18 de junho de 2018.

Observa-se que a diferenciação é peculiar pela modalidade de licitação e pelo tipo de compras, serviços, obras e serviços de engenharia.

2.2 MODALIDADE PREGÃO

Inicialmente a modalidade pregão foi restrita apenas à União pela MP nº. 2.026/200, posteriormente foi estendida aos demais entes da Administração direta e indireta, regulamentada pelos Decretos 3.555/2000 e 5.450/2005. A Lei do Pregão é resumida, razão pela qual se aplica, subsidiariamente, as normas gerais da Lei de Licitações de Contratos no tocante aos princípios norteadores: legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade, probidade, vinculação ao instrumento convocatório, julgamento objetivo, bem como os princípios correlatos, dentre estes, destacam-se: celeridade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, competitividade, justo preço, seletividade, comparação objetiva das propostas.

A nova modalidade de licitação, o Pregão, trouxe praticidade e celeridade nas contratações, exclusiva para aquisição de bens e serviços comuns, através de apresentação de lances verbais e propostas em sessão pública ou eletrônica. Carvalho Filho (2009) aponta que a oralidade é uma particularidade especial do pregão, enquanto que nas outras modalidades a formalidade das propostas é feita através de documento escrito. É peculiar do Pregão que não foi estabelecido limite de valores para sua realização. Mateus Carvalho (2015) afirma que por

não haver limite de valor estipulado na Lei do pregão, atualmente muitos bens e serviços estão sendo considerados de natureza comum, podendo ser utilizado para aquisições com valores superiores a seiscentos e cinquenta mil reais. Bens e serviços comuns são conceituados, no parágrafo único do art. 1º. Da Lei 10.520/02 como cujos padrões de desempenho e qualidade possam ser objetivamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais no mercado.

O pregão trouxe de inovação a alteração na ordem das fases de habilitação e exame das propostas de preços. Enquanto que nas outras modalidades a habilitação é anterior à análise das propostas de preços, no pregão presencial, apenas a documentação do licitante que tenha apresentado a proposta mais vantajosa é analisada, diminuindo, assim, o tempo, a burocracia e os gastos aos cofres públicos. Quanto ao tempo gasto com licitações, o pregão se apresenta mais eficiente que as demais modalidades de licitações potencializando a redução do tempo despendido numa sessão para a Administração Pública (FARIA et al., 2011). Vale ressaltar que o Pregão pode ser Presencial ou Eletrônico. Este último é uma ferramenta complexa que exige familiaridade com a tecnologia, precisamente com a internet. Conforme Faria et al. (2011) tanto o pregão eletrônico quanto o presencial são mais eficientes em relação as demais modalidades, estes possuem o mesmo tempo médio nas fases do processo, no entanto, o sucesso do pregão eletrônico depende da capacidade de sua equipe técnica transpor as propriedades do procedimento tradicional.

Nesse sentido, a modalidade pregão presencial é a que tem tido notoriedade nos últimos anos por se apresentar como preferencia na adoção das práticas mais comuns nas aquisições públicas, circunstância que constata com o estudo de Ferreira, Medina e Reis (2014) que registra que a modalidade pregão presencial se mostra como um meio capaz de diminuir ações oportunistas de contratações, na redução de formação de cartéis, fraudes, e na contribuição para efetividade nos gastos públicos. Isso tendo em vista que aumentou a competitividade entre os interessados atraindo, assim, mais concorrentes para participar do certame. Através desta modalidade, as entidades públicas vêm divulgando que o valor final de um bem ou serviço contratado está reduzindo, pelo fato de que crescimento da concorrência ocorre devido ao maior número de participantes em face da oferta de maiores quantidades de lances depois da apresentação de propostas, sendo fixado determinado valor como máximo para aquisições (SOUSA; TEIXEIRA, 2008).

A aquisição de gêneros alimentícios destinados à merenda escolar no Município de Upanema/RN é realizada através de pregão presencial, tipo menor preço, único critérios admitido no pregão (Lei 10.520/2012, art. 4º, X). O Governo Federal repassa, a Estados,

Municípios e escolas federais valores financeiros de caráter adicional para o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) que oferece alimentação escolar e ações de educação alimentar e nutricional a estudantes de todas as etapas da educação básica pública. Esses valores são repassados em 10 (dez) parcelas mensais para a cobertura de 200 (duzentos) dias letivos, de acordo com o número de matriculados em cada rede de ensino. Segundo Silva et al. (2017) o PNAE é um dos maiores programas do Governo Federal, mas que essa amplitude exige supervisão e controle em sua execução, para assim, cumpra a sua finalidade de colaborar com o desenvolvimento dos alunos.

2.3 PRINCÍPIOS NORTEADORES

Para a realização do certame licitatório a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, previstos no art. 37, caput, da Constituição Federal (1988). O princípio da eficiência foi acrescentado por intermédio da Emenda Constitucional nº 19/1998. Além destes, devem ser atendidos os princípios regulamentados pela Lei 8.666/1993, art. 3º, que estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos, que são os princípios da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa, para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável em conformidade com os princípios básicos da Constituição Federal (1988), da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos. A lei 10.520/2002, a Lei do Pregão, é norteada por todos os princípios básicos das demais modalidades de procedimento licitatório. Relegar os princípios é desvirtuar a gestão dos negócios públicos e olvidar o que há de mais elementar para a boa guarda e zelo dos interesses públicos (MEIRELLES, 2011).

As normas deverão ser interpretadas e aplicadas sob a luz dos princípios administrativos permitindo que o gestor resolva conflitos que antes não foram previstos. Conforme Oliveira, Almeida e Lopes (2013), o presidente da licitação deverá buscar nos princípios a solução para questionamentos não preteridos de forma expressa na lei. Ainda no mesmo estudo, estes autores afirmam que os princípios norteadores da licitação sempre estarão na frente dos atos realizados pelos agentes públicos, correndo o risco de revogação ou anulação de todo o processo, caso desrespeitem qualquer dos princípios intrínsecos ao certame.

Distinto de uma organização privada, a administração pública é obrigada a contratar na busca de alcançar uma maior economicidade, pois está gerindo para o bem comum (LOLI; MELLO; ROJO, 2017). Conforme o art. 3º da lei 8.666/1993 é regra para a Administração Pública selecionar a proposta mais vantajosa para gerir o bem comum, condição primeira, que o gestor deve observar. Assim sendo Araújo, e Rodrigues (2012), comentam que os meios utilizados pelo Poder Público ao contratar devem ser otimizados, de maneira que se obtenha o fim almejado pela administração, e que não haja desperdício de recursos. Para isto, o procedimento licitatório não deve limitar-se a apenas em obter o menor preço, mas sim a melhor proposta e qualidade na prestação de serviço ou de um bem, respeitando os critérios estabelecidos (OLIVEIRA; ALMEIDA; LOPES, 2013).

O princípio da economicidade está previsto no art. 70, *caput*, da Constituição Federal de 1988, e a fiscalização de seu cumprimento compete aos órgãos internos e externos de controle da atividade financeira da administração. Apesar de o princípio da economicidade estar apenas enquadrado no art. 70 da Constituição Federal (1988), pode ser considerado como um dos condutores fundamentais para a verificação da boa ou eficiente administração no tocante a otimização na articulação dos meios financeiros (ARAÚJO; RODRIGUES, 2012). Segundo o entendimento de Loli, Mello e Rojo (2017) a Administração Pública deve observar permanentemente a teoria da economicidade, já que o Estado surgiu para durar e com a responsabilidade de organizar e gerenciar para o bem comum.

Nesse contexto, o princípio da economicidade algumas vezes é confundido com o princípio da eficiência conforme escreve Araújo e Rodrigues (2012), isso porque esses princípios tratam por aperfeiçoar a alocação dos recursos públicos nas contratações e por conseguir a alternativa mais vantajosa do ponto de vista econômico. Descrevem o princípio da eficiência como adequada aplicação dos recursos públicos economicamente, enquanto que o princípio da economicidade não se finda na simples análise de justificativa do valor do contrato. Para as mesmas autoras, é indissociável a relação entre os princípios citados, de forma que uma contratação não pode ser econômica sem ser eficiente e vice-versa. A fiscalização da economicidade demanda identificação, mensuração e reconhecimento de um conjunto complexo de fatores que não estão amadurecidos no cotidiano dos atos da gestão pública (SILVA; REFORÊDO, 2005).

Dessa forma, é necessário buscar meios de aproximar o processo de compras públicas às características de uma administração efetivamente moderna, à luz dos princípios constitucionais e das novas necessidades que surgem em todo momento pela disputa de mercados. Para Oliveira (2015), muitos são os entraves à frente da administração pública

brasileira, que o caminho a ser seguido para que os processos sejam mais eficientes é longo. Contudo, se os órgãos públicos se posicionarem no sentido de oferecer melhorias em seus processos gerenciais, terá como resultado licitações bem preparadas e bem sucedidas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A seguir, será apresentada a metodologia desta pesquisa, os procedimentos adotados para elucidar o caso a ser pesquisado e os procedimentos para empreender a coleta de dados, objetivando analisar se a licitação pública para aquisição de merenda escolar no ano de 2018 no município de Upanema/RN está de fato cumprindo com o princípio da economicidade.

O método de pesquisa utilizado no estudo é o comparativo, por ser o que se adequa a análise dos dados, com o objetivo de verificar se os preços praticados nas contratações para fornecimento de merenda escolar no Município de Upanema/RN atendem ao princípio da economicidade, confrontando os valores contidos na Ata de Registro de Preços do Pregão presencial n.º 014/2018, vigente até 27 de abril de 2019, com os valores das prateleiras dos fornecedores ganhadores, com os valores apurados para o preço médio (valor referência) da licitação e como os valores das prateleiras de um supermercado local. Freitas e Prodanov (2013) descrevem que com o método comparativo se estuda semelhanças e diferenças ao realizar comparações, objetivando constatar semelhanças e explicitar divergências, permitindo analisar dados concretos ao mesmo tempo em que deduz elementos abstratos presentes.

A pesquisa consiste numa abordagem empírica ao observar a realidade da contratação para fornecimento de merenda escolar no Município de Upanema/RN. Segundo Bauren (2006) para o empirista, a ciência explica apenas a face observável da realidade, ou a superfície dos fenômenos, sendo que essa é considerada a única dimensão alcançada pelos sentidos assumindo um papel relevante, acreditando que as pessoas têm a mesma capacidade de observação e de perceber os fatos com o mesmo grau de evidência.

O problema foi abordado de forma qualitativa sem utilizar dados estatísticos dando maior profundidade de análise aos dados coletados, quando se trata da aquisição de merenda escolar, no ano de 2018. Para Bauren (2006) a abordagem qualitativa mostra um detalhamento maior sobre o que deve ser analisado, permitindo mostrar particularidades que um estudo quantitativo não apresenta.

O caso compra a merenda escolar no Município de Upanema/RN sob a luz do Princípio da Economicidade será abordado transversalmente, referente a um único período, o ano letivo

das escolas municipais de Upanema/RN. A abordagem transversal objetiva verificar a periodicidade de determinado evento em uma população particular e seus fatores agregados, descrever variáveis e analisar sua incidência e inter-relação em dado momento (BASTOS e DUQUIA, 2007).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A Prefeitura Municipal de Upanema/RN, por meio da Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Desporto listou os itens e quantidades para que fossem adquiridos conforme a necessidade das escolas municipais. Adotou a modalidade Pregão Presencial para a aquisição de merenda escolar no ano de 2018, tomando como preço base os preços médios dos produtos por meio de três cotações apuradas no mercado da região. Esse preço apresentava-se elevado, comparando-os com os demais, o que pode denotar uma manobra dos fornecedores para aumentar o preço da cotação. Foram contratados 32 (trinta e dois) itens distribuídos entre três fornecedores participantes da sessão de licitação, conforme lances.

O Pregão Presencial pelo Sistema de Registro de Preços aconteceu dia 23 de abril de 2018, sua Homologação foi publicada no Diário Oficial dos Municípios do Rio Grande do Norte dia 27 de abril do mesmo ano e as Atas de Registro de Preços⁵ foram publicadas no mesmo Diário dia 03 de maio de 2018, com vigência de 12 meses, até 27 de abril de 2019 (conforme data da Homologação).

Contratar por meio de Ata de Registro de Preços está previsto na Lei 8.666/1993, no Art. 15, parágrafo 2º, preconiza que a Administração Pública poderá adquirir bens e serviços em que os licitantes concordem em permanecer com os preços registrados pelo contratante, objetivando às futuras contratações obedecendo às condições estipuladas no ato convocatório da licitação. O que significa que até o término da vigência da Ata de Registro de Preços a Administração Pública poderá contratar pelos mesmos preços, quantas vezes forem necessárias, independente das quantidades, até obter os quantitativos máximos licitados.

Por meio do confronto dos preços apurados, chegou-se aos dados da Tabela 2, em que indica os itens licitados, descrição, unidade de medida, quantidades e preços, além da apuração das diferenças dos valores em comparação com a Ata de Registro de Preços.

Tabela 2: Itens e valores licitados.

Item	Descrição ⁶	Und med	Qunt	Preço médio	V.unt ata	Prateleir superme	Prateleir fornec	Médio (-) Ata	Prat. Super (-) Ata	Prat. Forn (-) Ata
237	Colorífico alimentício	Pacote	2000	R\$ 0,96	R\$ 0,49	R\$ 0,89	R\$ 0,75	R\$ 0,47	R\$0,40	R\$0,26
4302	Beterraba	Kg	1000	R\$ 4,70	R\$ 2,88	R\$ 3,99	R\$ 4,90	R\$ 1,82	R\$1,11	R\$2,02
312	Mamão	Kg	200	R\$ 2,50	R\$ 1,45	R\$ 1,50	R\$ 1,79	R\$ 1,05	R\$0,05	R\$0,34
315	Melancia	Kg	2000	R\$ 2,07	R\$ 0,98	R\$ 0,99	R\$ 1,50	R\$ 1,09	R\$0,01	R\$0,52
15444	Pão, tipo cachorro quente	Kg	300	R\$13,00	R\$ 6,60	R\$ 7,48	R\$ 6,00	R\$ 6,40	R\$0,88	-R\$ 0,60
15445	Coxa e sobrecoxa frango	Kg	1000	R\$ 7,83	R\$ 4,19	R\$ 6,99	R\$ 7,90	R\$ 3,64	R\$2,80	R\$3,71
273	Sal refinado	Kg	100	R\$ 0,88	R\$ 0,39	R\$ 0,59	R\$ 0,50	R\$ 0,49	R\$,20	R\$0,11
224	Amido de milho	Caixa	420	R\$ 6,75	R\$ 2,29	R\$ 3,49	R\$ 3,25	R\$4,46	R\$1,20	R\$ 0,96
295	Abacaxi	Kg	1000	R\$ 4,50	R\$ 2,50	R\$ 4,49	R\$ 3,50	R\$2,00	R\$1,99	R\$ 1,00
298	Alho	Kg	600	R\$ 9,16	R\$ 13,70	R\$ 15,99	R\$ 8,00	R\$15,4	R\$2,29	R\$ 4,30
262	Macarrão	Pacote	4500	R\$ 2,30	R\$ 1,35	R\$ 2,39	R\$ 1,99	R\$0,95	R\$1,04	R\$ 0,64
282	Tempero caseiro	Frasco	1000	R\$ 2,42	R\$ 1,10	R\$ 1,79	R\$ 1,99	R\$1,32	R\$0,69	R\$ 0,89
304	Cebola	Kg	2000	R\$ 5,83	R\$ 2,60	R\$ 3,99	R\$ 3,50	R\$3,23	R\$1,39	R\$ 0,90
305	Cenoura	Kg	2000	R\$ 6,43	R\$ 2,68	R\$ 4,99	R\$ 3,90	R\$3,75	R\$2,31	R\$ 1,22
306	Cheiro verde	Kg	150	R\$ 9,00	R\$ 11,40	R\$ 12,49	R\$ 2,00	R\$7,60	R\$1,09	R\$ 0,60
318	Pimentão	Kg	1000	R\$ 5,27	R\$ 3,00	R\$ 4,99	R\$ 3,90	R\$2,27	R\$1,99	R\$ 0,90
250	Feijão cariquinho	Kg	200	R\$ 5,10	R\$ 2,90	R\$ 8,49	R\$ 7,90	R\$2,20	R\$5,59	R\$ 5,00
220	Achocolatado em pó	Und med	1400	R\$ 5,82	R\$ 2,57	R\$ 4,49	R\$ 4,50	R\$3,25	R\$1,92	R\$ 1,93
285	Carne bovina moída	Kg	8000	R\$20,00	R\$ 8,90	R\$ 17,50	R\$19,0	R\$11,1	R\$8,60	R\$10,1
6016	Polpa de fruta natural- uva	Kg	1200	R\$11,16	R\$ 5,80	R\$ 6,48	R\$10,0	R\$5,36	R\$10,68	R\$4,20
226	Arroz parbolizado	Kg	3000	R\$3,55	R\$ 1,99	R\$ 3,39	R\$ 3,20	R\$1,56	R\$1,40	R\$1,21
228	Biscoito tipo cream cracke	Pacote	5000	R\$4,29	R\$ 2,30	R\$ 3,29	R\$ 3,30	R\$1,99	R\$0,99	R\$1,00
229	Biscoito doce tipo maria	Pacote	4000	R\$4,36	R\$ 2,30	R\$ 4,69	R\$ 3,50	R\$2,06	R\$2,39	R\$1,20
267	Óleo comestível	Frasco	1000	R\$5,55	R\$ 3,05	R\$ 3,69	R\$ 4,00	R\$2,50	R\$0,64	R\$0,95
259	Leite em pó	Pacote	1000	R\$4,92	R\$ 2,95	R\$ 6,29	R\$ 5,00	R\$1,97	R\$3,34	R\$2,05
284	Carne bovina salgada	Kg	1000	R\$20,00	R\$15,40	R\$ 22,99	R\$ 5,00	R\$4,60	R\$7,59	R\$9,60
222	Açúcar	Kg	4000	R\$2,83	R\$ 1,85	R\$ 2,39	R\$ 3,00	R\$0,98	R\$0,54	R\$,15

15443	Peito de frango	Kg	7000	R\$8,97	R\$ 5,40	R\$ 8,59	R\$ 8,50	R\$3,57	R\$3,19	R\$3,10
268	Polpa de fruta natural – goiaba	Kg	1200	R\$11,16	R\$ 5,40	R\$ 2,23	R\$ 8,00	R\$5,76	R\$6,83	R\$2,60
269	Polpa de fruta natural - acerola	Kg	1200	R\$11,16	R\$ 5,40	R\$ 0,95	R\$ 8,00	R\$5,76	R\$5,55	R\$2,60
270	Polpa de fruta natural- caju	Kg	1200	R\$11,16	R\$ 5,40	R\$ 2,23	R\$ 8,00	R\$5,76	R\$6,83	R\$2,60
253	Flocos de milho	Pacote	7000	R\$1,33	R\$ 0,70	R\$ 0,99	R\$ 1,50	R\$0,63	R\$0,29	R\$0,80

Fonte: Dados da Pesquisa

A economicidade foi percebida quase que na totalidade dos resultados entre os valores estimados para a contratação e os valores contratados. Com relação à diferença entre o Preço Médio e o preço da Ata, a maior diferença mostra-se no item 224 – amido de milho, com Preço Médio de R\$ 6,75 e preço da Ata de R\$ 2,29 em que a economicidade chega aos 66,07%, ou seja, o valor da contratação corresponde a aproximadamente 34,0% do preço médio estimado para este item. Já com relação ao preço da Prateleira do Fornecedor ganhador e ao preço da Ata, com preços de R\$ 1,50 e R\$ 0,70, respectivamente, no item 253 – flocos de milho, a economicidade chega aos 53,33% e ainda, com relação ao preço da Prateleira de um supermercado local e ao preço da Ata, R\$ 8,49 e R\$ 2,90, respectivamente, a maior economicidade foi apurada no item 250 – feijão carioquinha, com 65,84% de economia.

Apenas no item 15444 – pão tipo cachorro quente, não foi constatada a economicidade na compra da merenda escolar para o ano 2018, em que a Prefeitura Municipal de Upanema/RN compra com o valor R\$ 6,60, acima do que se vende na prateleira do fornecedor ganhador, R\$ 6,00, mas, ao mesmo tempo, compra a um preço menor do que a da prateleira do supermercado local, que vende ao preço de R\$ 7,48.

É necessário destacar a economicidade do item 285 - carne bovina moída, por ser um produto considerado oneroso para os consumidores, no tocante a apuração da diferença entre o preço da prateleira do fornecedor ganhador do item e o preço da Ata de Registro de Preços, onde se percebe a economicidade de 53,2%. Na prateleira do fornecedor ganhador a carne bovina moída é vendida ao preço de R\$ 19,00, enquanto que para a merenda escolar do município de Upanema/RN, este produto é vendido ao preço de R\$ 8,50, para aumentar ainda mais a economicidade, na apuração do preço médio o valor chegou-se aos R\$ 20,00 e o valor de venda no supermercado local é de R\$ 17,50.

Após o confronto dos preços unitários, apresentam-se na Tabela 3 os valores totais

apurados a partir da multiplicação das quantidades e dos preços catalogados.

Tabela 3: Comparação dos valores totais

	Totais Qnt*R\$	Diferença Vr. Médio (-) Ata	(%) Economia	Diferença Vr. Prat. Forneced. Ganhador (-) Ata	(%) Economia	Diferença Vr. Prat. Supermerc. (-) Ata	(%) Economia
Ata	R\$246.393,8						
Valor Médio	R\$479.485,00	R\$233.091,20	49%				
Prat. Forneced. Ganhador	R\$435.463,80			R\$177.004,20	42%		
Prat. Supermer Local	R\$423.398,00					R\$189.070,00	43%

Fonte: Dados da pesquisa

O atendimento ao Princípio da Economicidade é evidenciado ao comparar o valor total estimado e o valor total homologado. Previamente a Prefeitura de Upanema/RN poderia contratar o total de R\$ 479.48,00, no entanto o valor contratado foi de R\$ 246.393,80, acarretando uma diferença de R\$ 233.091,20, o que corresponde a 48,61% a menor.

Nota-se também a economicidade na contratação, feita Prefeitura de Upanema/RN, que não somente ocorreu ao comparar o valor total da Ata com o valor total do preço médio, mas do mesmo modo comparando-se com os valores totais apurados nas prateleiras do fornecedor ganhador e do supermercado local com as diferenças de R\$ 189.070,00 e R\$ 177.004,20, respectivamente. Salienta-se a diferença da contratação com os valores da prateleira do supermercado local por ser mais imparcial livre de vieses.

Uma das possibilidades para essa discrepância, conforme corrobora Souza e Teixeira (2008), pode estar ligada ao fato do crescimento da concorrência devido ao maior número de participantes em face da oferta de maiores quantidades de lances, característica do Pregão Presencial, depois da apresentação de propostas, sendo fixado determinado valor como máximo para as aquisições. Se a contratação que está sendo evidenciada neste estudo fosse realizada por meio de outra modalidade de licitação, provavelmente não ocorreriam tamanhas discrepâncias entre os valores cotados e contratados, já que nas outras modalidades não há a fase de lances pelos licitantes interessados.

Retomando-se o entendimento de Loli, Mello e Rojo (2017), a administração pública

tem a obrigação de contratar buscando alcançar a maior economicidade por estar gerindo para o bem comum. Nesse sentido observa-se que no processo de aquisição de gêneros alimentícios para a merenda escolar no ano de 2018 no Município de Upanema/RN, a economicidade foi atingida ao contratar valores menores do que os do mercado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme o objetivo inicial de analisar se as licitações públicas estão atendendo ao princípio da economicidade nas contratações para fornecimento de merenda escolar no Município de Upanema/RN no ano de 2018, inicialmente foram levantados os valores nas Atas de Registro de Preços por meio da publicação no Diário Oficial da FEMURN, em seguida a apuração dos valores médios (valores referência para a licitação) no setor de licitações na Prefeitura Municipal de Upanema/RN e por fim o levantamento dos preços nas prateleiras de um supermercado local e nas prateleiras dos fornecedores ganhadores do certame, por meio de contato via e-mail. Em seguida foram catalogados os preços supracitados confrontando-os para a obtenção dos resultados.

Constata-se que os resultados obtidos por meio da comparação dos preços contratados pelo pela Prefeitura Municipal de Upanema/RN no Pregão Presencial nº. 014/2018 e os preços correlatos praticados no mercado levam à conclusão de que a licitação pública realizada no Município de Upanema/RN está atendendo ao princípio da economicidade nas contratações para fornecimento de merenda escolar no ano de 2018.

O quesito economicidade foi demonstrado com até 49% de economia na comparação entre os preços estimados e os preços contratados, o que possibilita vantagem para a Administração Municipal ao gerir os recursos disponíveis para a finalidade de atender o interesse público. Os fornecedores vendem os produtos com preços reduzidos, comparando-se aos ofertados nas prateleiras de seus estabelecimentos. Apesar de previamente serem cotados os preços para elevadas quantidades para o atendimento do cardápio para ano letivo das escolas municipais, a Prefeitura de Upanema/RN não é obrigada a contratar o todo, mas como melhor convier.

Verifica-se que o elevado Preço Médio (valor referência) tende a uma manobra dos fornecedores para que na fase de lances os seus valores equiparem-se com os de suas prateleiras. Mesmo assim, verificou-se a economicidade para a Administração Pública que contratou com preços menores. Ao mesmo tempo em que se verifica a vantagem com relação à comparação dos preços da Ata com os preços médios e os preços nas prateleiras dos

fornecedores ganhadores, a economicidade com relação à comparação com os preços nas prateleiras de um supermercado local é destacada, entendendo-se que estes estão livres de qualquer vício.

A escolha da realização do processo de contratação pública através da modalidade Pregão Presencial contribuiu para que se atingisse a economicidade pelas inovações que tornam oportuno a economia, celeridade e transparência aos processos, por permitir a oralidade nos lances das propostas, fomentando a negociação e competitividade, conseqüentemente a redução de preços.

Uma das limitações da pesquisa é a escassez de estudos sobre o problema proposto, todavia nota-se que diversos pontos poderiam ter sido desenvolvidos no âmbito do setor de compras da Prefeitura Municipal de Upanema quanto ao processo de realização das pesquisas mercadológicas e a execução do contrato. Por fim, é importante que outros estudos sejam realizados para análise e aplicação do tema proposto em outros órgãos públicos, aspirando à transparência aos fatos e comparabilidade dos preços praticados nas contratações públicas. Sugere-se o estudo da aplicação do Princípio da Economicidade por meio das demais modalidades de licitação para que se percebam as inúmeras maneiras de se gerir com responsabilidade os recursos públicos.

REFERÊNCIAS:

ABRUCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, Edição especial, p. 67-86, 2007.

ARAÚJO, L.M.; RODRIGUES, M. I. A. A relação entre os princípios da eficiência e da economicidade nos contratos administrativos. **Revista do Serviço Público Brasília** 63 (1): 43-62 jan/mar 2012.

BASTOS, J. L. D.; DUQUIA, R. P. Um dos delineamentos mais empregados em epidemiologia: estudo transversal. *Scientia Medica*, v. 17, n. 4, p. 229-232, 2007.

BAUREN, I. M. et al. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2006.

BRASIL. **Constituição Federal** (1988). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/bdtextual/const88/Con1988.pdf>>

BRASIL. **Lei 8.666** (1993) Lei de Licitações. Senado Federal, Brasília: 2003. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>.

BRASIL. **Lei 10.520** (2002) *Lei do Pregão*. Senado Federal, Brasília: 2002. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>.

BRASIL. **Lei 11.947** (2009) *Lei do PNAE*. Senado Federal, Brasília: 2002. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Licitações e Contratos: Orientações Básicas**/Tribunal de Contas da União. 1. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Interno, 2003.

CARVALHO FILHO, J. S., **Manual de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, pág.291.

CARVALHO, M. **Manual de Direito Administrativo**. 2ª Edição. Editora Juspodvm, 2015.

FARIA, E. R.; FERREIRA, M. A. M.; SANTOS, L. M. D.; SILVEIRA, S. F. R. Pregão Eletrônico versus Pregão Presencial: estudo comparativo de redução de preços e tempo. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 1, art. 4, p. 47-62, 2011.

FERREIRA, M. A. M.; MEDINA, S. A.; REIS, A. O. Pregão eletrônico e eficiência nos gastos públicos municipais. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 6, n. 2, p. 74-81, 2014.

LOLI, D. A.; MELLO, G. R. de; ROJO, C. A. Regime diferenciado de contratações e concorrência pública: um estudo sob a ótica da economicidade. **RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Joaçaba: Ed. Unoesc, v. 16, n. 1, p. 37-64, jan./abr. 2017.

FREITAS, E. C.; PRODANOV, C. C. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Rio Grande do Sul: FEEVALE, 2013.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MEIRELLES, H. L. **Licitação e contrato administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

OLIVEIRA, A. E.; ALMEIDA, D. M.; LOPES, L. F. D. Processo licitatório de bens, obras e serviços do poder público e seus princípios norteadores. **Pensamento & Realidade**, v. 28, n. 1, p. 144-163, 2013.

OLIVEIRA, I. G. S. Análise de correspondência aplicada a preposições sobre a eficiência e eficácia do processo de compras públicas a partir da percepção de diferentes atores envolvidos. **Revista Ciências Administrativas**, v. 21, n. 1, p. 131-162, 2015.

SILVA, C. A. T.; REVORÊDO, W. C. Economicidade da gestão pública municipal: um estudo das decisões do tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 2, p. 9-9, 2005.

SILVA, E. M.; ARAGÃO, P. C. M.; PEDELHES, M. O.; MAGALHÃES, I. L. A.; COSTA, A. J. B. Programa Nacional de Alimentação Escolar: Uma Análise da Prestação de Contas de Municípios da Região Metropolitana de São Paulo. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 16, n. Ed. Especial, p. 43-72, 2017.

SOUSA, W.; TEIXEIRA, A. J. C. Um estudo sobre a viabilidade de implantação do pregão eletrônico e uma contribuição na apuração dos resultados nos processos licitatórios. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 2, n. 2, p. 75-94, 2008.

CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO ACERCA DA MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DAS UNIDADES BÁSICAS DE SAÚDE DO MUNICÍPIO DE SERRA DO MEL/RN.

Zaine Hellen Dantas da Silva¹, Antônio Erivando Xavier Junior²

Resumo: Este estudo objetiva mensurar os custos das Unidades Básicas de Saúde do município de Serra do Mel/RN, para tanto buscou-se desvendar o custo das Unidades Básicas de Saúde da Secretaria de Saúde do Município de Serra do Mel/RN através das diretrizes do Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público (SMAIC-SP) proposta por Santos (2016). Foram coletadas todas as despesas liquidadas pela Secretaria de Saúde do município no ano de 2017 através do Portal da Transparência e aplicados os critérios de rateios definidos em visita as unidades. Através da alocação das despesas aos objetos de custos encontrou-se o custo total das UBS's (Unidades Básicas de Saúde) da Vila Paraná e Vila Rio Grande do Norte as quais são as únicas operando no município. Ficou evidenciado a relevância das informações sobre os custos dos órgãos públicos e o impacto positivo oferecido na tomada de decisões por parte dos gestores, considerando-se a qualidade da informação. Destaca-se ainda sua importância no cumprimento da lei de acesso à informação e transparência para a sociedade.

Palavras-chave: Subsistema de Informação de Custos do Setor Público. Unidades Básicas de Saúde. Tomada de decisão.

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em seu art. 50, § 3º, obriga a Administração Pública a implementar o sistema de custos afim de avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Desta forma, visando contribuir para a evolução da ciência contábil no setor público, em busca da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade e afim de atender a LRF os órgãos reguladores brasileiros vem ajustando o foco da contabilidade pública para o patrimônio, para tanto, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria 184 de 2008, delegou ao CFC - Conselho Federal de Contabilidade a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP ou NBC TSP).

De 2008 até a presente data foram editadas 11 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, baseadas nas normas internacionais, entre tais normas encontra-se a NBC T 16.11 a qual frisa a obrigatoriedade da implantação de um Sistema de Informações de

¹ Bacharel em Ciências Contábeis. (zaine.hellen@hotmail.com)

² Doutor em Administração. (erivando@ufersa.edu.br)

Custos do Setor Público – SICSP responsável por gerar informações consoantes: aos custos dos programas, projetos e atividades desenvolvidas; à otimização dos recursos públicos; e aos custos das unidades contábeis, visto que o objeto do estudo da contabilidade é o patrimônio. O primeiro ente público a implementar o sistema de custos foi o governo federal através da portaria 157 do Secretaria do Tesouro Nacional de 09 de março de 2011 com a finalidade de proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público, o mesmo evidencia os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Sabe-se, porém, que tal obrigação não cabe somente á União, sendo a obrigatoriedade legal delegada também aos estados e municípios pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Carvalho, et al (2017) destacam a importância da melhoria na aplicação dos recursos públicos, tendo em vista a alta carga tributária incidente no Brasil, uma das áreas mais afetadas por essa má aplicação é a saúde, que apesar de consumir grande parte dos recursos, não é percebido na maioria das vezes a eficiência desse consumo. O Subsistema de Custos se apresenta de fundamental importância para que sejam apresentados fidedignamente os custos dos serviços e produtos ofertados à população, no entanto mesmo mediante a obrigatoriedade da sua implementação nos órgãos públicos tal norma não vem sendo posta em prática, desse modo buscou-se desvendar: qual o custo das Unidades Básicas de Saúde para a Prefeitura Municipal de Serra do Mel? Com o objetivo de mensurar os custos das Unidades Básicas de Saúde do município de Serra do Mel/RN. Para tanto buscar-se-á identificar os custos dos serviços oferecidos nas Unidades Básicas de Saúde; verificar como são tratados os custos de serviços e produtos ofertados pelo setor público nas unidades; separar as despesas por objetos de custo utilizando as diretrizes do Subsistema de Mensuração e Acumulação de Custos dos Serviços no Setor Público (SMAIC-SP) proposta por Santos (2016) e definir critérios de rateio para esses custos; determinar quais os benefícios gerados pela adoção do sistema de custos.

Visto que a função principal da Administração Pública é aplicar com eficiência os recursos públicos afim de garantir o bem estar social, é de fundamental importância ferramentas que permitam a avaliação do emprego desses recursos tendo em vista que a saúde é um dos setores mais dispendiosos no que diz respeito aos gastos públicos. Tal estudo traz relevantes avanços para a sociedade visto que busca mostrar a importância da implantação do sistema de custos nas Unidades Básicas de Saúde de Serra do Mel, possibilitando a sociedade analisar a eficiência da gestão pública e a transparência no uso dos recursos destinados a Secretaria de Saúde do município.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Eficiência no gasto público

Todos os esforços voltados aos estudos dos gastos públicos são justificados pela busca da sua qualidade e eficiência de forma a legitimar a elevada carga tributária dispendida pelos contribuintes, desse modo busca-se alocar esses recursos de forma benéfica para a sociedade a um menor custo possível.

O princípio da eficiência está previsto no Art. 37 da Constituição Federal o qual define os princípios que devem seguir a Administração Pública. A eficiência já é um conceito amplamente utilizado na área privada e prima pela busca de resultados em conformidade com as necessidades da sociedade, segundo Silva (2016) a inserção de tal princípio como norteador da Administração Pública deve-se ao fato da adoção do modelo gerencial na Administração Pública no Brasil e ressalta ainda sua evolução através desse fato.

De acordo com Boueri, Rocha e Rodopoulos (2015) a solução para os problemas com os gastos públicos está na sua racionalização e priorização. Quando se fala em racionalização não se deve pensar somente em cortes de gastos e sim na diminuição das despesas sem que haja prejuízo nos serviços prestados à população e de modo que venha atender as demandas sociais.

Chiavenato (2000) conceitua a eficiência como “a relação entre custos e benefícios, ou seja, a razão entre esforço e resultado, entre despesa e a receita, entre custo e o benefício resultante”. O objetivo da inserção desse princípio foi melhorar a gestão da coisa pública em prol dos interesses da coletividade, no entanto ainda há a necessidade de se implementar políticas que de fato se consolide o ganho de eficiência na administração pública (SILVA, 2016).

2.2 Contabilidade de custos no setor público

A inserção da contabilidade patrimonial à esfera pública trouxe mudanças à contabilidade pública antes focada meramente a parte orçamentária. Segundo Machado e Holanda (2010) até 2010 o sistema de custos era utilizado como uma ferramenta opcional de alguns órgãos do governo, visto que até então não se havia sistema e estrutura adequada para se aplicar de forma uniforme e sistemática em toda a administração pública federal.

De acordo com Monteiro e Pinho (2017) o novo conjunto de normas aplicadas ao setor público definem que devem ser implantados nos setores públicos subsistemas que permitam o

controle, gerência e evidenciação das diferentes informações referentes ao patrimônio público. Um desses subsistemas é o SICSP, esse sistema captura as informações de outros sistemas e as integra com os processos de orçamento e planejamento, resultando no controle de despesas e de mensuração e evidenciação dos custos das entidades do setor público.

Conforme ressaltam Franco, et al (2013) a função do sistema de custos ultrapassa a função gerencial e traz melhorias também para os cidadãos usuários dessa informação, permitindo aos mesmos analisar se os recursos públicos estão sendo geridos de forma responsável. Alonso (1999) considera que a falta de informações de custos no setor público torna ineficiente a alocação de recursos.

Apesar da previsão legal da LRF acerca do sistema de custos ter tido grande significância no processo inicial de implantação dos sistemas de custos, para Borges, Mario e Carneiro (2013) tal previsão legal não é recente e não teve seu início com a Lei de Responsabilidade Fiscal e sim com a Lei nº 4.320, cujo art. 85 determina que “os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem (...) a determinação dos custos dos serviços industriais”. Logo mais em 1979, o Decreto-Lei nº 200 discorre que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

2.2.1 NBC T 16.11

A NBC T 16.11 foi aprovada em 25 de novembro de 2011 pela Resolução CFC nº 1.366/11 e entrou em vigor no ano seguinte, fruto da busca da convergência das normas brasileiras as normas internacionais de contabilidade. A mesma foi alterada em 22 de março de 2013 pela Resolução CFC nº 1.437/13 a qual entre outras alterou as definições de custo variável e custo padrão (standard), incluiu os conceitos de custeio pleno e receita econômica no item 9 da NBC T 16.11 e atribuiu as informações de custo inclusas na norma como subsidiárias para a elaboração de relatórios incluindo entre os tais a Demonstração do Resultado Econômico.

Seu texto dispõe sobre o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) no que tange a sua conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Segundo a norma, o SICSP tem caráter obrigatório em todas as entidades do setor público visto seu impacto sobre a gestão pública tanto no sentido legal como pela sua utilidade.

Conforme Slomski (2013) além do processo de planejamento e orçamento, o SICSP se apresenta importância também ao processo contábil de gestão de pessoas, de estoques, do patrimônio e do sistema de gestão do cadastro geral de cidadãos.

2.3 Estudos anteriores

Apesar de se configurar como uma ferramenta de gestão obrigatória, nem todos os órgãos públicos utilizam o sistema de custos, alguns ainda desconhecem ou desconsideram sua utilidade. Foram encontradas também instituições que analisaram sua utilidade, conforme as pesquisas concluem:

Franco, et al (2013) analisaram as dificuldades de implantação, o preparo dos profissionais e as condições estruturais e financeiras para a implantação do sistema de custos nos municípios do Paraná e obtiveram como resultados a limitação no conhecimento por parte dos agentes públicos no que se refere à viabilidade orçamentária e financeira da implementação do sistema de custos e outras vertentes no que se refere ao sistema de custos.

Santos (2016) desenvolveu em sua pesquisa o Subsistema de Informações de Custos denominado SMAIC-SP, um sistema criado visando a adoção obrigatória do Sistema de Custos por parte das instituições públicas em todas as esferas (federal, estadual e municipal) aos princípios contábeis, principalmente o princípio da competência, em conjunto com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A análise dos resultados constatou a eficiência do sistema com relação ao objetivo proposto que foi de desenvolver um Subsistema que abrangesse e facilitasse a implantação no processo de adoção obrigatória do Sistema de Informação de Custos aplicado ao Setor Público, além de fornecer informações relevantes para a gestão acerca da eficiência, eficácia e efetividade das ações desenvolvidas pela gestão.

Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) analisaram as possíveis iniciativas consoantes à implementação do sistema de contabilidade de custos nas prefeituras da região central do estado do RS e verificaram poucas ações voltadas para sua implementação ressaltando os seguintes motivos: informação de custos que suportem sua implementação e o despreparo de alguns servidores públicos devido a falta de informação.

Carvalho, et al (2017) buscaram analisar o grau de eficiência das Unidades Básicas de Saúde (UBS) do município de Parnamirim/RN. Foram analisadas os insumos gastos em mão-de-obra, estrutura e manutenção, e gastos com medicamentos e material médico-hospitalar de 9 Unidades Básicas de Saúde. De acordo com a pesquisa 56% das UBS, um total de 5 das 9 unidades pesquisadas utilizam esses insumos de forma eficiente. Enquanto as 4 demais são consideradas ineficientes quanto ao emprego desses insumos.

De acordo com as pesquisas em questão, apesar da importância do sistema de custos pouco preocupa-se com sua implementação e se conhece do mesmo apesar de ser previsto em lei e se configurar um instrumento tão importante para a gestão.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa foi realizada através do estudo do Sistema de Custos, envolvendo os aspectos legais quanto a sua obrigatoriedade, sua importância como instrumento de gestão dentro das instituições públicas e a viabilidade da sua execução na Prefeitura Municipal de Serra do Mel, tendo em vista que o município ainda não implantou o SICSP.

A pesquisa enquadra-se no campo das ciências sociais e é de natureza aplicada. Nesta pesquisa, o emprego da abordagem qualitativa foi utilizado para descobrir a importância da adoção do Sistema de Custos como instrumento de gestão. No que diz respeito ao horizonte de tempo foi realizado um estudo longitudinal visto que representa uma sequência temporal conhecida, abrangendo o ano de 2017.

A população da pesquisa é a Secretaria de Saúde da Prefeitura Municipal de Serra do Mel, localizado no interior do Rio Grande do Norte a qual possui, segundo o IBGE, uma população estimada no ano de 2017 de 11.838 habitantes. A amostra utilizada na pesquisa tratou-se de todas as despesas liquidadas pela Secretaria de Saúde do município no ano de 2017.

Inicialmente foram realizadas visitas as Unidade Básica de Saúde da Vila Rio Grande do Norte e Unidade Básica de Saúde da Vila Paraná afim de se verificar as atividades desenvolvidas pelas mesmas, visto que são as únicas UBS operando no município. Após se observar os serviços oferecidos pelas mesmas iniciou-se a captação dos dados referentes às despesas consumidas pelos objetos de custo definidos pela matriz de custo que consta na análise dos resultados. Os dados foram coletados através do Portal da Transparência do município o qual é previsto na Lei 12.572/2011 (Lei de Acesso as Informações Públicas). Foram apuradas as despesas liquidadas no período e os restos a pagar do exercício anterior e segregado por insumos detalhando seus valores de acordo com seu objeto de custo (função, subfunção, programa e ação) e insumo consumido, para tal foi utilizada a LOA (Lei Orçamentária Anual) do município.

Tais dados foram tabulados através do Excel para que pudessem ser definidos critérios de rateios que permitissem a alocação das despesas relacionadas de forma pertinente, para se definir esses critérios foram utilizadas as observações realizadas na visita as unidades. De acordo com os critérios definidos pôde-se encontrar o custo total de cada UBS e mensurar quanto esse custo impacta no orçamento da Secretaria.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O município de Serra do Mel/RN possui duas Unidades Básicas de Saúde, localizados nas agrovilas Rio Grande do Norte e Paraná, os quais são objetos desse estudo.

Na primeira parte da pesquisa buscou-se analisar as unidades como um todo afim de identificar os serviços prestados a sociedade por intermédio das UBS. Após observação e diálogo com funcionários verificou-se que são oferecidos os seguintes serviços de atendimento à população, conforme quadro abaixo:

Quadro 1 - Serviços oferecidos pelas Unidades Básicas de Saúde do município de Serra do Mel.

SERVIÇO OFERECIDO	UNIDADE DE ATENDIMENTO
Programa Saúde da Família (PSF)	UBS Vila Rio Grande do Norte e UBS Vila Paraná
Programa Agentes Comunitários de Saúde (ACS)	UBS Vila Rio Grande do Norte e UBS Vila Paraná
Programa Saúde Bucal (SB)	UBS Vila Rio Grande do Norte e UBS Vila Paraná

Fonte: Elaborado pela autora.

Afim de se conhecer os custos que se trabalhariam na pesquisa e definir quais deles se relacionavam as UBS foi criada uma matriz de objeto de custos, possibilitando que esses serviços fossem segregados por insumos e alocados de acordo com objeto de custo conforme detalha o quadro 2:

Quadro 2 - Quadro de insumos a serem acumulados pelo subsistema de Custos.

CÓDIGO DO INSUMO	DESCRIÇÃO DO INSUMO
3. 1. 00. 00. 00	Pessoal e Encargos
3. 3. 90. 30. 00	Material de Consumo
3. 3. 90. 00. 00	Serviços
3. 3. 90. 32. 00	Material, Bem ou Serviço de Distribuição Gratuita

Fonte: Elaborado pela Autora.

O município não possui um Sistema de Custos que possibilite a determinação do custo da UBS, desse modo necessitou-se definir critérios de rateios que permitissem a alocação dos custos dos insumos usados para prestar os serviços à população.

A fim de se mensurar o valor devido do insumo: Pessoal e Encargos foi feito o levantamento dos profissionais que trabalham diretamente nas UBS e alocado em cada UBS de acordo com o número de funcionários conforme detalhado na tabela 1:

Tabela 1 - Método de rateio para alocação de Pessoal e Encargos nas despesas com os Agentes Comunitários de Saúde.

	VALOR TOTAL CONSUMIDO	Nº DE FUNCIONÁRIOS	R\$ POR FUNCIONÁRIO
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA AGENTES COMUNITÁRIOS DE SAÚDE – ACS	R\$ 754.655,42	26	R\$ 29.025,21

UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE	R\$ POR FUNCIONÁRIO	Nº DE FUNCIONÁRIOS	R\$ POR UBS
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN</i>	R\$ 29.025,21	5	R\$ 146.504,02
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR</i>	R\$ 29.025,21	6	R\$ 175.804,83

Fonte: Elaborado pela autora.

No decorrer da pesquisa constatou-se que o valor total dispendido na Manutenção do Programa Agentes Comunitários de Saúde foi de R\$ 754.655,42, o município de Serra do Mel possui 26 funcionários atuantes, com base na divisão do valor total pelo número de funcionários obteve-se o valor dispendido por funcionário. Na Unidade Básica da Vila Rio Grande do Norte atuam 5 agentes e na Unidade Básica da Vila Paraná atuam 6 agentes, o valor por funcionário foi multiplicado pelos número de agentes atuantes em cada UBS afim de se encontrar o valor total por UBS. A tabela 2 apresenta o resultado total consumido pelas UBS com o insumo Pessoal e Encargos:

Tabela 2 - Valor das despesas de Pessoal e Encargos com o Programa Agentes Comunitários de Saúde por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 5.804.883,90
SAÚDE	10	R\$ 5.804.883,90
ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 5.535.459,33
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 5.535.459,33
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA AGENTES COMUNITÁRIOS DE SAÚDE – ACS	2076	R\$ 683.484,30
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN</i>	01	R\$ 146.504,02
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR</i>	02	R\$ 175.804,83

Fonte: Elaborado pela autora.

O Programa Saúde da Família – PSF é dividido em quatro equipes com igual número de funcionários, duas dessas equipes atuam nas UBS. Uma equipe na Unidade Básica da Vila Rio Grande do Norte e uma na Unidade Básica da Vila Paraná. O valor gasto em cada UBS foi alocado através do seguinte método de rateio, conforme a tabela 3:

Tabela 3 - Método de rateio para alocação do insumo Pessoal e Encargos nas despesas com o Programa Saúde da Família.

	CUSTO TOTAL	Nº DE EQUIPES	R\$ POR EQUIPE
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA – PSF	R\$ 683.484,30	4	R\$ 170.871,07
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE	R\$ POR EQUIPE	Nº DE EQUIPES	R\$ POR UBS
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN</i>	R\$ 170.871,07	1	R\$ 170.871,07
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR</i>	R\$ 170.871,07	1	R\$ 170.871,07

Fonte: Elaborado pela autora.

O valor total do Programa Saúde da Família foi de 683.484,30, esse valor foi dividido pelo número de equipes atuantes no município para encontrar o valor gasto por equipe. Como

apenas uma equipe atua em cada UBS esse valor foi alocado como sendo o valor total gasto com o Programa Saúde da Família em cada uma delas.

A tabela 4 demonstra o valor consumido pelas UBS com o insumo Pessoal e Encargos pelo Programa Saúde da Família:

Tabela 4 - Valor das despesas de Pessoal e Encargos com o Programa Saúde da Família por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 5.804.883,90
SAÚDE	10	R\$ 5.804.883,90
ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 5.535.459,33
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 5.535.459,33
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA – SF	2074	R\$ 761.820,92
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN</i>	01	R\$ 170.871,075
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR</i>	02	R\$ 170.871,075

Fonte: Elaborada pela autora.

O Programa Saúde Bucal – SB possui três equipes no município, duas equipes atuam nas UBS e uma na Unidade Mista de Saúde em caráter de emergência. O valor total dos gastos nas UBS são demonstrados na tabela 5:

Tabela 5 - Método de rateio para alocação do insumo Pessoal e Encargos nas despesas com o Programa Saúde Bucal.

	VALOR TOTAL CONSUMIDO	Nº DE EQUIPES	R\$ POR EQUIPE
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE BUCAL	R\$ 453.122,61	3	R\$ 151.040,87
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE	R\$ POR EQUIPE	Nº DE EQUIPES	R\$ POR UBS
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN</i>	R\$ 151.040,87	1	R\$ 151.040,87
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR</i>	R\$ 151.040,87	1	R\$ 151.040,87

Fonte: Elaborada pela autora.

O valor total gasto no Programa Saúde Bucal foi de 453.122,61, esse valor foi rateado entre as três equipes que desenvolvem seus serviços no município e alocado nas UBS da Vila RN e Vila Paraná. O valor desse rateio é apresentado na tabela 6:

Tabela 6 - Valor das despesas de Pessoal e Encargos com o Programa Saúde Bucal por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 5.804.883,90
SAÚDE	10	R\$ 5.804.883,90
ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 5.535.459,33
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 5.535.459,33
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE BUCAL – SB	2075	R\$ 288.211,34
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN</i>	01	R\$ 151.040,87
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR</i>	02	R\$ 151.040,87

Fonte: Elaborada pela autora.

O rateio dos custos referentes ao insumo: Material de Consumo foi realizado mediante a consulta do histórico dos empenhos liquidados, foram verificados todos os custos um a um e

separados de acordo com as ações. Os custos relacionados às UBS foram localizados nas ações: Manutenção do Programa Saúde da Família e Manutenção dos Postos de Saúde. As despesas referem-se a gastos com Material de Uso nos atendimentos (materiais para exames, curativo e demais materiais consumidos no atendimento), Material de Expediente e Combustível para manutenção das atividades do PSF, conforme pode se verificar na tabela 7:

Tabela 7 - Método de rateio para alocação do insumo Material de Consumo referente as despesas com material de uso e consumo, material de expediente e combustível.

	MATERIAL DE USO E CONSUMO	MATERIAL DE EXPEDIENTE	COMBUSTÍVEL
VALOR TOTAL CONSUMIDO	R\$ 19.717,66	R\$ 3.705,81	R\$ 69.002,20
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN</i>	R\$ 9.602,05	R\$ 2.747,54	R\$ 17.250,55
<i>UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR</i>	R\$ 10.115,61	R\$ 958,27	R\$ 17.250,55

Fonte: Elaborada pela autora.

O material de uso e consumo e o material de expediente foram alocado de duas formas, uma parte das despesas de forma direta, visto que seu histórico destinava a determinada unidade, e outra parte através do rateio entre as unidades, pois estava destinada as duas. Já o combustível estava em seu valor total destinado ao PSF, desse modo foi feito o rateio entre as quatro equipes do município e foi alocado o valor devido a uma equipe para a unidade da Vila RN e uma equipe para a unidade da Vila PR. Na tabela 8 o custo total com Material de Consumo por UBS é apresentado conforme a seguir:

Tabela 8 - Valor total das despesas de Material de Consumo por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 870.675,34
SAÚDE	10	R\$ 870.675,34
ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 751.452,40
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 751.452,40
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA -SF	2074	R\$ 84.896,67
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	<i>01</i>	R\$ 28.868,23
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	<i>02</i>	R\$ 26.641,27
MANUTENÇÃO DE POSTOS DE SAÚDE	2079	R\$ 5195,67
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	<i>01</i>	R\$ 1375,27
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	<i>02</i>	R\$ 1.039,80

Fonte: Elaborada pela autora.

As despesas com Material, Bem ou Serviço de Distribuição Gratuita não necessitaram de método de rateio visto que são referentes aos medicamentos fornecidos pela Farmácia Básica. Esse valor foi totalmente alocado à UBS da Vila Rio Grande do Norte visto que a

farmácia é localizada na mesma. A tabela 9 apresenta o valor total de acordo com o objeto de custos:

Tabela 9 - Valor total das despesas de Material, Bem ou Serviço de Distribuição Gratuita por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 332.246,84
SAÚDE	10	R\$ 332.246,84
ASSISTÊNCIA HOSPITALAR E AMBULATORIAL	303	R\$ 120.745,19
SUORTE PROFILÁTICO E TERAPÊUTICO	0013	R\$ 120.745,19
MANUTENÇÃO DA ASSISTÊNCIA FARMACÊUTICA BÁSICA – FARMÁCIA BÁSICA	2082	R\$ 120.745,19
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	<i>R\$ 120.745,19</i>
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	-

Fonte: Elaborada pela autora.

As despesas consumidas pelo insumo: Serviços referem-se aos gastos com energia, materiais de uso e consumo tais como: fardas, cópias e placas de identificação para as UBS e locação de veículos com motorista para atender a demanda do PSF. Essas despesas foram localizadas nas ações Manutenção do PSF e Manutenção dos Postos de Saúde. As mesmas foram alocadas de acordo com o objetivo descrito no histórico dos empenhos. Algumas despesas de materiais de uso e consumo eram destinadas totalmente a UBS RN, enquanto outras eram destinadas as duas unidades, para essas foi realizado o rateio entre as mesmas. Já as despesas com locação de veículos e combustível usados para o deslocamento das equipes do PSF foram rateadas entre as quatro equipes e alocadas as duas unidades. A tabela 10 demonstra o valor total das despesas com Serviços consumidas pelas UBS:

Tabela 10 - Valor total das despesas de Serviços distribuídas por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 1.189.457,03
SAÚDE	10	R\$ 1.189.457,03
ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 1.175.038,79
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 1.175.038,79
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA – SF	2074	R\$ 86.352,81
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	<i>R\$ 39.652,62</i>
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	<i>R\$ 18.403,26</i>
MANUTENÇÃO DE POSTOS DE SAÚDE	2079	R\$ 8.878,00
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	<i>R\$ 1.699,30</i>
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	-

Fonte: Elaborada pela autora.

A tabela 11 demonstra através de uma análise vertical os percentuais investidos em cada objeto de custo:

Tabela 11 – Análise vertical dos custos totais orçados.

INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTOS		
1. ÓRGÃO	Em R\$	Em %

1.1 Fundo Municipal de Saúde	1.204.557,68	100%
2. UNIDADE	Em R\$	Em %
2.2 Fundo Municipal de Saúde	1.204.557,68	100%
TOTAL	1.204.557,68	100%
3. FUNÇÃO	Em R\$	Em %
3.1 Saúde	1.204.557,68	100%
TOTAL	1.204.557,68	100%
4. SUB-FUNÇÃO	Em R\$	Em %
4.1 Atenção Básica	1.083.812,49	89,98%
4.2 Suporte profilático e terapêutico	120.745,19	10,02%
TOTAL	1.204.557,6	100%
5. PROGRAMA	Em R\$	Em %
5.1 Promoção da saúde integral para todos	1.083.812,49	89,98%
5.2 Promoção da saúde integral para todos	120.745,19	10,02%
TOTAL	1.204.557,6	100%
6. AÇÕES	Em R\$	Em %
6.1 Manutenção do programa saúde da família – SF	455.307,54	37,80%
6.2 Manutenção do programa saúde bucal – SB	302.081,74	25,08%
6.3 Manutenção do programa agentes comunitários de saúde – ACS	322.308,85	26,76%
6.4 Manutenção de postos de saúde	4.114,37	0,34%
6.5 Manutenção de assistência farmacêutica básica – Farmácia básica	120.745,19	9,89%
TOTAL	1.204.557,6	100%
7. UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE	Em R\$	Em %
7.1 Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte	R\$ 660.756,58	54,85%
7.2 Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte	R\$ 543.801,11	45,15%
TOTAL	1.204.557,6	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

(Termina).

Através dessa análise pode-se verificar que a maior parte do consumo dos insumos é feito por parte do Fundo Municipal de Saúde com 98,70%. Sendo esses alocados principalmente no Programa Saúde da Família com 37,31%. Outra observação é com relação ao consumo nas unidades que é maior na UBS da Vila RN visto que a maior demanda de serviços é realizada na mesma.

A tabela 12 possibilita uma análise mais profunda com relação aos insumos, detalhando o consumo dos mesmos em termos percentuais:

Tabela 12 – Análise vertical dos custos totais por insumo.

UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE	EM R\$	EM %
Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte	R\$ 660.756,58	54,85%
Unidade Básica de Saúde Vila Paraná	R\$ 543.801,11	45,15%
TOTAL	1.204.557,6	100%
INSUMOS	EM R\$	EM %
PESSOAL E ENCARGOS	R\$ 966.132,74	80,21%

<i>Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte</i>	R\$ 468.415,97	48,48%
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Paraná</i>	R\$ 497.716,78	51,52%
MATERIAL DE CONSUMO	57.924,57	4,81%
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte</i>	29.600,14	51,10%
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Paraná</i>	28.324,43	48,90%
SERVIÇOS	59.755,18	4,96%
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte</i>	41.351,92	69,20%
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Paraná</i>	18.403,26	30,80%
MATERIAL, BEM OU SERVIÇO DE DISTRIBUIÇÃO GRATUITA	120.745,19	10,02%
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte</i>	120.745,19	10,02%

Fonte: Elaborado pela autora.

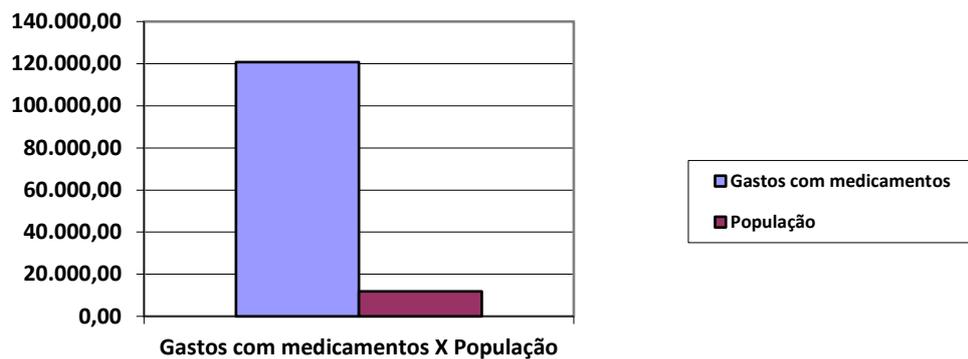
Percebe-se um consumo muito alto de Pessoal e Encargos chegando a consumir 80,21% do valor investido. O mesmo ocorreu no estudo de Carvalho, et al(2017), onde as UBS estudadas consumiam 76% das suas despesas com despesas de pessoal. A pesquisa de Santos (2016) mostrou um consumo de 44,02%. Sabe-se que os serviços necessitam de um número elevado de mão-de-obra e a mesma apresentam um alto custo tendo em vista a alta remuneração dos profissionais que oferecem esses serviços.

Com relação ao insumo Material de Consumo, percebe-se um valor equilibrado, onde a unidade que mais consome se trata da Unidade Básica da Vila Rio Grande do Norte, tendo em vista que é a que oferece mais serviços.

Os serviços de terceiros foram em sua maioria alocados na Unidade Básica da Vila Rio Grande do Norte, um dos motivos para tal é que a mesma oferece mais serviços, consumindo assim mais insumos. Porém outro atenuante é o fato de todos os serviços referentes às cópias reprográficas de fichas de referências, prontuários e demais fichas necessárias para a realização dos atendimentos serem alocadas na Unidade Básica da Vila Rio Grande do Norte para posterior distribuição.

O último insumo analisado foram os materiais, bens ou serviços de distribuição gratuita. Nesse insumo estão localizadas as despesas referentes a Assistência Farmacêutica Básica a qual disponibiliza a população os medicamentos básicos para suprir as necessidades dos atendimentos ambulatoriais desenvolvidos pelo PSF. Segundo pesquisa realizada pelo IBGE em 2017, a população estimada do município de Serra do Mel é de 11.838, as despesas totais com medicamentos foram de R\$ 120.745,19.

Gráfico 1 – Comparativo entre os gastos com medicamentos e população do município



Fonte: Elaborado pela autora.

Dessa forma pode-se verificar um alto gasto com a farmácia básica em relação aos habitantes, tendo em vista que a maioria desses medicamentos são de baixo custo, como apenas uma unidade distribui esses medicamentos não se conseguiu fazer uma comparação entre as duas unidades.. No estudo de Carvalho, et al (2017), das nove UBS estudadas, uma delas apresentou gastos exacerbados com medicamentos, não se chegando a uma conclusão sobre o motivo para tal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo mensurar os custos das Unidades Básicas de Saúde do município de Serra do Mel/RN afim de determinar a relevância da informação obtida a partir dessa análise. Para tanto utilizou-se das diretrizes do Subsistema de Mensuração e Acumulação de Custos dos Serviços no Setor Público (SMAIC-SP) proposta por Santos (2016).

Após se analisar e ratear as despesas foram encontrados os seguintes resultados: as despesas com Pessoal e Encargos das Unidades Básicas de Saúde consomem a maior parte dos recursos disponibilizados, cerca de 80,21%, fato justificado pelo número de profissionais necessários para oferecer os serviços e a alta remuneração dos mesmos.

Verificou-se ainda que os materiais de consumo utilizam 4,81% do total das despesas das UBS e estão sendo alocados de forma proporcional entre as duas unidades, de forma a vir atender as necessidades de ambas.

O insumo Serviços, o qual é composto pelo elemento de despesa outros serviços de terceiros pessoa física e outros serviços de terceiros pessoa jurídica consomem 4,96% dos custos totais das UBS. Grande parte do valor desse insumo é referente aos gastos com cópias reprográficas das fichas, prontuários e demais documentos necessários para os atendimentos nas UBS, no entanto todos esses gastos são alocados na Unidade Básica de Saúde da Vila Rio

Grande do Norte, aumentando significativamente o valor desse insumo nessa unidade. Sendo portanto a UBS da Vila RN a que mais consome esse insumo.

Os materiais, bens ou serviços de distribuição gratuita consomem 10,02% dos custos totais das unidades. Esse insumo é composto apenas pelos gastos com os medicamentos destinados a farmácia básica, sendo que essa funciona apenas na Unidade Básica de Saúde da Vila RN. Os gastos com esse insumo se apresentam elevados tendo em vista a população atendida pelos mesmos.

Destaca-se mediante o estudo a quantidade de informações que o conhecimento dos custos dos órgãos públicos proporcionam benefícios tanto para a tomada de decisões por parte dos gestores quanto para a sociedade tendo por meio da transparência, dessa forma a necessidade da implantação do Sistema de Custos vai além da sua obrigatoriedade legal abrangendo também o processo de gestão e o *accountability*. Tendo em vista a crise financeira, vivenciada principalmente pelos pequenos municípios é importante buscar soluções para diminuir o consumo de forma que os recursos sejam aplicados de forma eficiente, eficaz e econômica, tendo em vista sempre o bem estar social. Além do consumo eficiente as informações podem guiar os gestores afim de: prestar contas aos órgãos fiscalizadores, contribuir para o processo de comparabilidade dos órgãos para fins de análises de resultado e desempenho, auxiliar no processo de construção de instrumentos de planejamento.

Como limitação ao estudo destacam-se a falta de informações necessárias para se definir as metodologias de custeio, além da alocação das despesas referentes às UBS em outros centros de custos, inviabilizando seu rateio, visto que a maioria das despesas foram alocadas de acordo com o objetivo disposto nos históricos dos empenhos analisados.

Sugere-se para futuras abordagens de pesquisa a análise do volume de recursos recebidos pela União afim de averiguar se os mesmos estão sendo suficientes para manter as unidades e os serviços oferecidos pelas mesmas. Além disso também cabe avaliar a eficiência e eficácia desses serviços, para constatar se os mesmos estão atendendo a demanda populacional de forma apropriada.

REFERÊNCIAS

BERVIAN, P. A., CERVO, A. L. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana (Ed.). **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 10 mar. de 2018.

BRASIL. **Lei das Responsabilidade Fiscal**, Lei Complementar nº 101, de 20 de maio de 2000. Dispõe sobre normas de finanças voltadas a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 01 mar. 2018.

BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BORGES, Thiago Bernardo; DO CARMO MARIO, Poueri; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 47, n. 2, 2013.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

DA ROCHA CARVALHO, Daniele et al. Análise da eficiência do gasto público nas unidades básicas de saúde do município de Parnamirim/RN. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

DA SILVA, Leandro Ferreira. A eficiência como princípio constitucional: uma análise de sua efetiva implementação através do Gespública. In: **Anais do Congresso Nacional de Mestrados Profissionais em Administração Pública**. 2016.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FRANCO, L. M. G. et al. Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 7, n. 2, p. 167-183, 2013.

IBGE. **Dados gerais do município de Serra do Mel/RN (2017)**. Rio de Janeiro: IBGE, 2017. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rn/serra-do-mel/panorama>. Acesso em: 15 mar. 2018.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 44, n. 4, 2010.

MONTEIRO, Renato Pereira; DA COSTA PINHO, Joaquim Carlos. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **ABCustos**, v. 12, n. 1, 2017.

_____. **Portaria MF nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 de agosto 2008, Seção 1.

_____. **Resolução n.º 1.366**, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11 - sistema de informação de custos do setor público, 2011. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366.htm. Acesso em: 13 mar. 2018.

_____. **Resolução n.º 1.437/13**. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2013. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx.htm>. Acesso em: 10 mar. 2018.

SANTOS FERNANDES, Elisangela; BEZERRA FILHO, João Eudes. Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base no regime de competência. **Advances in Scientific & Applied Accounting**, v. 9, n. 2, 2016.

SERRA DO MEL. Prefeitura Municipal de Serra do Mel. Portal da transparência: Demonstrativo das despesas liquidadas. Disponível em: <http://governotransparente.com.br/transparencia/6871490>. Acesso em: 01 mar. 2018.

SILVA, Edna e MENEZES, Estela. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 2001.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Sistema de Informação de Custos no Governo Federal: a História do SIC**. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/historia_SIC.asp. Acesso em: 10 mar. 2018.

DESEMPENHO NA DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA MEDIDA POR MEIO DA DVA DO SETOR PETROLÍFERO BRASILEIRO

Rodrigo Otávio Fonseca Rodrigues¹, Kelly Cristina de Oliveira², José Matheus Barbosa de Sousa³

Resumo: O estudo se propõe analisar a forma como ocorreu a distribuição da riqueza gerada pelas empresas petrolíferas do segmento de exploração, refino e distribuição, listadas na B3 (Brasil, Bolsa, Balcão), que atuaram no Brasil nos exercícios 2013 a 2017. A pesquisa de caráter quantitativo e descritivo usou como amostra cinco empresas do setor petrolífero listadas na B3 (Brasil, Bolsa, Balcão). A amostra foi definida por meio de método não probabilístico, tendo como critério de seleção as empresas que possuíam todas as informações disponíveis para todo o período analisado. O estudo se baseou na análise horizontal, vertical e de indicadores de análise da DVA (Demonstração do Valor Adicionado). Constatou-se um leve aumento na capacidade de produzir riqueza durante o período analisado. Quanto à distribuição, foi possível observar que a maior parte da riqueza gerada pelo setor foi destinada ao governo. O valor distribuído a terceiros ficou na segunda colocação, seguido da quantia repassada aos empregados e a menor participação foi destinada aos sócios e acionistas. Cabe ressaltar o fato dessa participação dos sócios e acionistas sofreu redução durante o período analisado. O setor petrolífero apresentou capacidade de produzir riqueza, onde 95,9% de todo o valor adicionado gerado no período foi constituído pelas próprias empresas.

Palavras-chave: Demonstração do Valor Adicionado, Setor Petrolífero, Valor Agregado.

1 INTRODUÇÃO

Com o desenvolvimento da Ciência Contábil e a necessidade da informação por parte dos *stakeholders*, surgiram as demonstrações contábeis tradicionais, que são utilizadas até os dias atuais, como: o Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, que posteriormente foi substituída pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (CONSENZA, 2003).

No entanto, tais demonstrações tinham como objetivo atender basicamente às necessidades dos sócios, acionistas, credores e dos governos, com interesses no retorno dos recursos aplicados e na apuração dos tributos, respectivamente. Todavia, tais demonstrações não forneciam informações que explicitassem o valor que aquela entidade agregava à comunidade em que estava inserida e que pudessem ser utilizadas por empregados, sindicatos, governos locais e pela própria população.

Na década de 60, alguns movimentos sociais ocorridos na França, Alemanha e Inglaterra cobravam mais interesse acerca da responsabilidade social por partes das empresas, o que fez com que em 1977 fosse divulgada na França a Lei nº 77.769, tornando obrigatória a divulgação do Balanço Social a partir de 1978 para as empresas que tivessem mais de 750 empregados, e a partir de 1982 para as que tivessem 300 ou mais empregados (CUNHA; RIBEIRO; SANTOS, 2005; CARNEIRO, 1994).

De acordo com Tinoco (1984, pág. 108) o Balanço Social é “um instrumento de gestão e de informação que visa reportar, de forma mais transparente possível, informações econômicas e sociais,

do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários, dentre estes os trabalhadores”.

A Demonstração do Valor Adicionado é, originalmente, parte integrante do Balanço Social. No entanto, costumeiramente esta é apresentada de forma individual. De acordo com Cunha et al. (2005), a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) nos permite identificar a riqueza gerada pela empresa, identificar a riqueza recebida em transferência e apresenta como esta riqueza é distribuída entre os agentes que contribuíram para a geração desta.

A partir da Demonstração do Valor Adicionado é possível analisar de forma mais precisa a relação existente entre as empresas e sua contribuição para comunidade na qual está inserida, seja na forma de impostos, taxas e contribuições, remuneração de trabalhadores, encargos sociais e remuneração de capitais próprios ou de terceiros (MELO et al., 2016). Ante o exposto, surge o problema de pesquisa: **Como é distribuída a riqueza gerada pelas empresas petrolíferas listadas na B3 (Brasil, Bolsa, Balcão), que atuaram no Brasil nos exercícios 2013 a 2017?**

Partindo do problema de pesquisa apresentado, o objetivo geral desta pesquisa é analisar a forma como ocorreu a distribuição da riqueza gerada pelas empresas petrolíferas, listadas na B3 (Brasil, Bolsa, Balcão), que atuaram no Brasil nos exercícios 2013 a 2017.

Ressalta-se que a escolha por analisar o valor adicionado pelas empresas petrolíferas que atuam no Brasil, ocorreu pela importância do setor na economia brasileira e do estado do Rio Grande do Norte. Pode-se dizer que tal importância advém do fato de que, além de ser matéria prima para combustíveis, o petróleo é também a base de um grande número de produtos industrializados. No ano de 2014, por exemplo, o setor de petróleo e gás chegou a ter uma participação de 13% no PIB nacional, de acordo com o então diretor de gás e energia da Petrobras, José Alcides Santoro.

Este trabalho justifica-se pela importância do conhecimento acerca dos resultados que uma organização empresária pode trazer não somente aos seus sócios e investidores, mas a toda sociedade na qual ela está inserida (CONSENZA, 2003). Mostrando e avaliando, inclusive, como a riqueza está sendo distribuída dentro de um dos setores econômicos mais relevantes para o país.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 BALANÇO SOCIAL

Como forma de evidenciar a contribuição das empresas à sociedade, surge em meados da década de 60 e 70 o Balanço Social. Na concepção de Mazzoni e Tinoco (2005), o Balanço Social é uma ferramenta utilizada pela contabilidade com o objetivo de fornecer aos seus usuários informações mais úteis, confiáveis e imparciais, de caráter financeiro, econômico e social, que revelam a responsabilidade das entidades perante a sociedade e que permite avaliar os reflexos das atividades empresariais sobre o meio ambiente em que ela está inserida.

Com base na Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI, 2010, p. 7), o Balanço Social divide-se em quatro vertentes, conforme disposto no quadro 1.

Quadro 1 – Vertentes do Balanço Social.

Vertente	Objetivo
Balanço Ambiental	Divulgar a postura da entidade em relação aos recursos naturais, abrangendo os gastos com proteção, preservação e recuperação destes recursos; investimentos em máquinas e tecnologias voltados à área ambiental.
Balanço de Recursos Humanos	Evidenciar o perfil da mão de obra: sexo, idade, grau de instrução, estado civil; remuneração e benefícios: salários, gratificações, auxílios saúde, alimentação transporte etc; gastos com treinamentos dos empregados.
Demonstração do Valor Adicionado	Evidenciar a contribuição da organização para o desenvolvimento social e econômico da região em que está situada.
Benefícios e Contribuições à Sociedade	Demonstrar o grau de responsabilidade social assumido pela entidade e desta forma prestar contas à comunidade pelo uso do patrimônio público, composto por recursos naturais, humanos e o direito de desfrutar dos benefícios da sociedade em que opera.

Fonte: Adaptado de FIPECAFI (2010).

2.1.1 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é uma das vertentes do Balanço Social, no entanto, de acordo com Santos e Hashimoto (2003), sua informação é de natureza econômica, pois permite analisar e apurar o desempenho econômico da organização e o seu relacionamento com a comunidade na qual está inserida.

Consenza (2003) argumenta que a DVA tem como objetivo informar sobre a participação de todos os agentes econômicos que contribuíram na geração de riqueza para a entidade e o consequente rateio desta riqueza entre esses mesmos agentes econômicos, destacando a relação existente entre a organização e a sociedade (MELO, FERREIRA E FERREIRA, 2016).

Conforme o CPC 09 (2008), a geração de riqueza é medida pela diferença entre o valor das vendas e as matérias primas, mercadorias, materiais, serviços, energia adquiridas de terceiros e que tenham sido transformados em despesas do período. Inclui também a riqueza que não foi produzida pela entidade, mas que foi transferida para ela.

A partir da inserção da DVA como uma demonstração contábil de divulgação obrigatória no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu um pronunciamento técnico que tem como objetivo estabelecer os “critérios para elaboração e apresentação da DVA, a qual representa um dos elementos componentes do Balanço Social e deve contar como uma das demonstrações contábeis integrantes e divulgadas anualmente no fim de cada exercício social” (CPC 09, 2008).

Conforme Santos e Hashimoto (2003), a DVA divide-se em duas partes. Na primeira é evidenciada a forma como foi gerado o valor adicionado pela organização por meio de receitas, insumos adquiridos de terceiros e valores recebidos em transferência. A segunda parte apresenta a forma como o valor adicionado é distribuído entre os agentes formadores da riqueza.

A partir do momento que os agentes econômicos que contribuíram para a geração da riqueza têm acesso às informações constantes na DVA, estes podem usar tais informações de forma a auxiliar

na busca por seus interesses. Os principais usuários e a forma que utilizam e se beneficiam das informações são apresentadas no Quadro 2, com base em Bispo, Cia e Dalmácio (2007).

Quadro 2 – Principais usuários das informações da DVA.

Usuários	Utilidade da informação
Funcionários e sindicatos	Podem utilizar as informações na busca por melhores salários e condições de trabalho.
Sócios e acionistas	Informações acerca da remuneração pelo capital investido na empresa.
Fornecedores e credores	Buscam informações acerca de remuneração de empréstimos e da capacidade da empresa em honrar compromissos futuros.
Clientes	Interesse acerca da capacidade de fornecimento futuro de produtos e consultar a relação da empresa com a sociedade.
Comunidade local	Este grupo pode utilizar tais informações para verificar quais benefícios a entidade agrega à comunidade em que está inserida e se este retorno compensa os possíveis danos trazidos pela operação da empresa.
Governos (federal, estadual e municipal)	Utiliza as informações com interesse na capacidade que a empresa tem de pagar tributos.

Fonte: Adaptado de Bispo, Cia e Dalmácio (2007).

A elaboração da DVA deve ser baseada nas demonstrações consolidadas, extraindo dados das contas já utilizadas pela contabilidade, principalmente da DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) (CUNHA, 2002). É importante ressaltar, porém, que a DVA não deve ser confundida com esta demonstração, considerando que seu principal objetivo é evidenciar qual foi o resultado da entidade e a forma como este foi gerado.

É de suma importância que os usuários da informação da DVA se utilizem de índices na sua análise. Pois, quando realizada com o auxílio destes indicadores será possível ter uma visão mais abrangente dessa demonstração. De acordo com Matarazzo (2010, p. 81), “índice é a relação entre contas ou grupo de contas das Demonstrações Financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa”.

Para Dalmácio (2004), as relações criadas entre as contas da Demonstração do Valor Adicionado e do Balanço Patrimonial buscam evidenciar os aspectos mais importantes da DVA, facilitando sua análise e a interpretação das informações nela contidas. Nesse contexto, apresenta-se no Quadro 3, os índices adotados para avaliar o desempenho da Demonstração do Valor Adicionado das empresas.

Quadro 3 – Indicadores para análise da DVA

Indicador	Descrição	Forma de cálculo	Variáveis
Participação de empregados no valor adicionado (PEVA)	Indica o percentual de participação de empregados no valor adicionado total a distribuir.	$PEVA = \frac{VADE}{VAT} * 100$	VADE = Valor adicionado distribuído aos empregados; VAT = Valor adicionado total a distribuir.
Participação de governos no valor adicionado (PGVA)	Indica o percentual de participação de governos no valor adicionado total a distribuir	$PGVA = \frac{VADG}{VAT} * 100$	VADG = Valor adicionado distribuído aos governos; VAT = Valor adicionado total a distribuir

Participação de terceiros no valor adicionado (PTVA)	Indica o percentual de participação de terceiros no valor adicionado total a distribuir.	$PTVA = \frac{VADT}{VAT} * 100$	VADT = Valor adicionado distribuído a terceiros; VAT = Valor adicionado total a distribuir
Participação dos acionistas no valor adicionado (PAVA)	Indica o percentual de participação dos acionistas no valor adicionado total a distribuir.	$PAVA = \frac{VADA}{VAT} * 100$	VADA = Valor adicionado distribuído aos acionistas; VAT = Valor adicionado total a distribuir.
Grau de retenção do valor adicionado (GRVA)	Aponta o percentual de retenção do valor adicionado sob a forma de lucros retidos.	$GRVA = \frac{LR}{VAT} * 100$	LR = Lucros retidos; VAT = Valor adicionado total a distribuir.
Grau de capacidade de produzir riqueza (GCPR)	Mostra a real capacidade da entidade em produzir riqueza.	$GCPR = \frac{VALPE}{VAT} * 100$	VALPE = Valor adicionado líquido produzido pela entidade; VAT = Valor adicionado total a distribuir.
Grau de riqueza recebida em transferência (GRRT)	Assinala qual o percentual de riqueza recebida em transferência pela entidade.	$GRRT = \frac{VART}{VAT} * 100$	VART = Valor adicionado recebido em transferência; VAT = Valor adicionado total a distribuir
Grau de participação dos empregados na riqueza gerada (GPERG)	Indica qual foi a contribuição per capita dos empregados de uma entidade na formação da riqueza.	$GPERG = \frac{VALPE}{QE}$	VALPE = Valor adicionado líquido produzido pela entidade; QE = quantidades de empregados de uma entidade.
Grau de contribuição dos ativos na geração de riqueza (GCAGR)	Aponta a contribuição dos ativos na geração da riqueza de uma entidade.	$GCAGR = \frac{VAT}{AT} * 100$	VAT = Valor adicionado total a distribuir; AT = Ativo total.
Grau de contribuição do patrimônio líquido na geração de riqueza (GCPLGR)	Indica qual o potencial do capital próprio para geração de riqueza de uma entidade.	$GCPLRGR = \frac{VAT}{PL} * 100$	VAT = Valor adicionado total a distribuir; PL = Patrimônio Líquido.

Fonte: Elaborado por Francisco e Santos (2016), Adaptado de Dalmácio (2003).

Através desses indicadores é possível identificar fatores que podem interferir no aumento e na geração da riqueza, além de possibilitar que os usuários da DVA, como governos, empregados, fornecedores, credores e acionistas possam verificar o percentual de suas participações no total do valor adicionado a distribuir (FRANCISCO E SANTOS, 2016).

2.2 TRABALHOS RELACIONADOS

Estudos anteriores já foram realizados com o objetivo de analisar, por meio da DVA, a geração e distribuição de riqueza entre os agentes econômicos, conforme listados no Quadro 4.

Quadro 4 – Trabalhos relacionados.

Autores	Setor / Empresa	Período Analisado	Principais achados
Cunha (2002)	Setores de Indústria, Comércio e Serviços	1996-2000	Não existe relação entre a riqueza gerada e a sua distribuição aos funcionários.
Miranda et al. (2002)	Setor elétrico	1999-2000	A riqueza foi assim distribuída: Governo 50%; Financiadores 28%; Empregados 21% e Acionistas com 1%.
Almeida et al. (2008)	Petrobras	1998-2007	Em média: ao governo 59,39%. 14,97% às Instituições Financeiras; 12,80% ao seu capital próprio, 7,08% para os empregados, e 5,76% aos acionistas.
Bosco e Bispo (2010)	Setores de Serviço, Comércio e Indústria	1977-2006	O setor industrial fornece menor remuneração aos empregados. O setor de serviços é o que melhor remunera seus credores, e quanto à remuneração destinada ao governo, não houve diferença significativa na parcela distribuída.
Francisco e Santos (2016)	Instituições Bancárias	2000-2013	A maior parte da riqueza destinada aos empregados. Em seguida, a quantia repassada aos sócios e acionistas e em terceiro o valor recolhido junto ao governo.

Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Cunha (2002) buscou avaliar a relação existente entre a variação da riqueza das empresas analisadas e a variação da remuneração dos empregados. A amostra foi composta por 198 empresas distribuídas nos ramos de atividade de indústria, comércio e serviço, entre os anos 1996 a 2000. Como resultado da pesquisa, o autor afirma que não existe relação entre a riqueza gerada pelas empresas e a sua distribuição aos funcionários, considerando que nos casos em que houve um aumento da riqueza, esta foi canalizada para outros agentes e não para os empregados.

O estudo de Miranda et al. (2002) investigou como o setor elétrico está evidenciando a Demonstração do Valor Adicionado. Na amostra, foram utilizadas as demonstrações financeiras dos exercícios 1999 e 2000, de quinze empresas do setor elétrico brasileiro. Por meio de análises horizontais e verticais, foi possível verificar que o valor adicionado foi distribuído em média, da seguinte forma: governo 50%; financiadores ficaram com 28%; os empregados com 21% e os acionistas com 1%. Sendo possível perceber que a maior parte da riqueza foi destinada ao governo.

Já o trabalho de Almeida et al. (2008), teve como objetivo verificar a capacidade de produção e distribuição de riqueza entre os *stakeholders* da PETROBRAS no período de 1998 a 2007, sendo utilizados indicadores de formação e distribuição de riqueza para a análise. Como resultado, o estudo identificou que a maior parte da riqueza agregada total da empresa destinou-se ao governo, com uma média nos nove anos de 59,39%. Além disso, 14,97% da riqueza foi destinado às Instituições Financeiras para o suprimento das despesas de juros e aluguéis. A empresa ainda agregou 12,80% de sua riqueza ao seu capital próprio, através da retenção de lucros. E por fim, a Petrobras distribuiu 7,08% de sua riqueza para os empregados, e o menor percentual, 5,76% destinou aos acionistas.

Bosco e Bispo (2010) procuraram analisar a distribuição de riqueza gerada por 3.378 empresas distribuídas nos setores de serviço, comércio e indústria, no período de 1997 a 2006, para

testar se há diferença significativa na forma como estes setores fizeram sua distribuição aos agentes econômicos que ajudaram a produzi-la: empregados, governo, credores e acionistas. Aplicando a análise de variância, foi possível concluir que o setor industrial é o segmento que, em média, fornece menor remuneração aos seus empregados, o setor de serviços é o que melhor remunera seus credores, porque grande parte da sua riqueza é utilizada para pagamento de juros aos financiadores externos de capital e que não houve diferença significativa na remuneração destinada ao governo entre os setores.

No estudo de Francisco e Santos (2016), buscou-se investigar a distribuição do valor adicionado entre os agentes formadores de riqueza das 10 (dez) maiores instituições bancárias brasileiras em ativos médios no período de 2009 a 2013. Na análise dos dados foi realizada uma avaliação individualizada da DVA através de índices de formação e distribuição da riqueza. Constatou-se aumento na capacidade de produzir riqueza da amostra, e que a maior parte da riqueza gerada foi destinada aos empregados, seguida dos sócios e acionistas, com praticamente o mesmo percentual. Já o valor recolhido junto ao governo, ficou na terceira colocação.

Observando os objetivos e resultados dos estudos, é possível perceber que o governo é o principal destinatário da riqueza gerada, seguido dos financiadores externos, que também possuem grande representatividade na distribuição, como é possível observar nos resultados dos trabalhos de Miranda et al. (2002) e Almeida et al. (2008). Os empregados e acionistas são os agentes a quem geralmente se destina a menor parcela da riqueza, o que é contrastado no estudo de Francisco e Santos (2016), onde a maior parte da riqueza é canalizada para esses grupos, especificamente.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Optou-se pelo segmento de exploração, refino e distribuição do setor petrolífero, justificando-se esta escolha por se tratar de parcela significativa e representativa na geração de riqueza nacional e até mesmo do ponto de vista internacional.

Para identificar a população de empresas do setor petrolífero foi realizada uma consulta ao site da B3 onde se verificou 10 (dez) empresas listadas. Destas foram excluídas as empresas Cosan Limited, Óleo e Gás Participações S.A. e Refinaria de Petróleos Manguinhos S.A por não divulgarem as informações necessárias para o cálculo dos índices. Foram excluídas também as empresas Dommo Energia S.A. e Petro Rio S.A. por apresentarem prejuízo no período, tendo apresentado valor adicionado negativo e, portanto, distorções nos índices calculados, dada a formulação matemática dos mesmos. Desta forma, este estudo foi realizado com 5 (cinco) empresas listadas no Quadro 5:

Quadro 5 – Empresas do setor petrolífero selecionadas para pesquisa

RAZÃO SOCIAL
Cosan S.A.
Petrobras Distribuidora S/A
Petróleo Brasileiro S.A.
Ultrapar Participações S.A.
Qgep Participações S.A.

Fonte: Elaborado pelo autor (2018) com base nos dados da pesquisa.

Os dados foram coletados em Julho de 2018, tendo as informações extraídas das Demonstrações Financeiras consolidadas e dos Formulários de Referência das empresas, relativas ao período de 2013 até 2017, disponíveis no sítio oficial da B3.

Para o cálculo destes índices, foi utilizado o número médio de empregados, obtido a partir de informações colhidas no Formulário de Referência, os valores do ativo total e do patrimônio líquido utilizados foram coletados no Balanço Patrimonial, as outras variáveis necessárias para o cálculo dos índices foram encontradas na Demonstração do Valor Adicionado.

Posteriormente, foram realizadas análises verticais e horizontais das Demonstrações do Valor Adicionado de cada empresa, no período de 2013 a 2017. Na análise vertical foi possível identificar a real importância de determinada conta dentro do conjunto de contas, enquanto a análise horizontal permitiu analisar a evolução de uma conta ou de um grupo de contas (SILVA, 2010, p. 115 e 116). Desta forma foi possível identificar entre os agentes formadores de riqueza, quais são os que recebem uma maior parcela de valor adicionado e a sua variação ao longo do tempo.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR

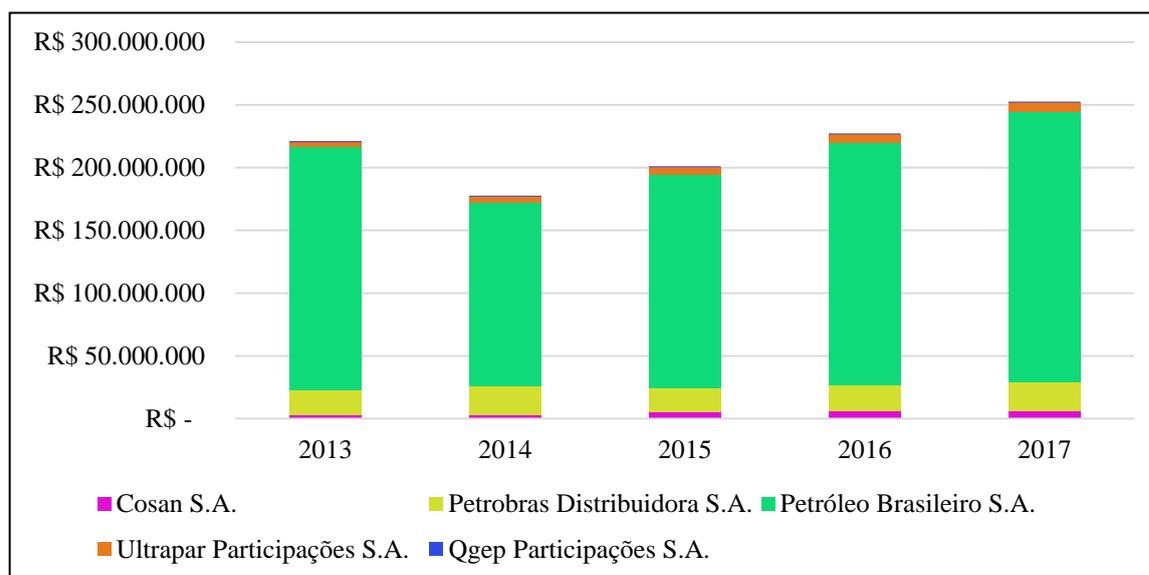
Inicialmente, serão apresentadas informações acerca do volume total de riqueza produzida pelo setor petrolífero no período de 2013 a 2017, dando ênfase às empresas que tiveram destaque positivo ou negativo, seja percentual ou monetariamente.

O montante referente ao valor adicionado total a distribuir gerado pelas empresas que compõem a amostra está apresentado no Gráfico 1. Por meio de análise visual da representação gráfica do valor adicionado líquido gerado pelo grupo de empresas, observa-se que a partir de 2014 há tendência de crescimento. Ao longo do período observado ultrapassou 1,07 trilhão de reais em valor adicionado líquido.

É de suma importância destacar que a partir de meados de 2014 o cenário econômico-social vem apresentando dificuldades para o setor petrolífero brasileiro. Dificuldades estas que decorrem, principalmente, de causas concomitantes, bem como, o desenvolvimento da investigação criminal denominada operação Lava Jato; a crise internacional do petróleo, crise política brasileira entre outros (VARELLA, 2015).

A empresa Petróleo Brasileiro S.A., que compõe a amostra, apresentou o maior somatório do período, sendo responsável sozinha por mais de 918,9 bilhões de reais de riqueza gerada, representando 85,16% do total de riqueza gerada pelo setor. Por outro lado, a Qgep Participações S.A. apresenta um valor adicionado total a distribuir de 2,2 bilhões (0,21%).

Gráfico 1 – Evolução do valor adicionado do setor petrolífero (2013-2017).



Fonte: Elaborado pelo autor (2018) com base nos dados da pesquisa.

A taxa acumulada de crescimento do valor adicionado gerado pelas empresas observadas foi de 14,29% para o período. A Cosan S.A. obteve a maior taxa de crescimento no período (142,92%), em contraponto, a Petrobras Distribuidora S.A. apresentou o menor crescimento na geração da riqueza (10,22%). Em valores monetários, a Petróleo Brasileiro S.A. apresentou 22,8 bilhões de reais de crescimento, ocupando o primeiro lugar no setor. Por outro lado, a Qgep Participações S.A. apresentou um crescimento de R\$ 240,6 milhões, ocupando a última posição do setor. Analisando o montante financeiro movimentado pelas duas empresas, nota-se que a Petróleo Brasileiro S.A. terá maior força para construção do cenário do setor realizado neste estudo.

4.2 DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO

Neste tópico demonstra-se, por meio dos índices PEVA (Participação de Empregados no Valor Adicionado), PGVA (Participação de Governos no Valor Adicionado), PTVA (Participação de Terceiros no Valor Adicionado) e PAVA (Participação dos Acionistas no Valor Adicionado), a forma como a riqueza produzida pelo setor estudado foi destinada em sua totalidade aos agentes econômicos.

Analisando o Quadro 6, depreende-se que a participação do governo ocupou o primeiro lugar na distribuição da riqueza gerada pela amostra em todo o período analisado. A remuneração do capital de terceiros obteve a segunda posição em todos os anos. O valor da riqueza destinada aos empregados ficou com a terceira posição em todo o período analisado. E em último, tem-se a remuneração do capital próprio.

Quadro 6 – Índices de participação na distribuição de Valor Adicionado do setor petrolífero

Índice/ano	2013	2014	2015	2016	2017
PEVA	13,81%	19,36%	16,60%	16,99%	12,95%
PGVA	56,35%	69,80%	64,42%	55,46%	55,73%
PTVA	17,65%	21,42%	35,79%	32,06%	29,35%
PAVA	12,19%	-10,58%	-16,81%	-4,59%	1,72%

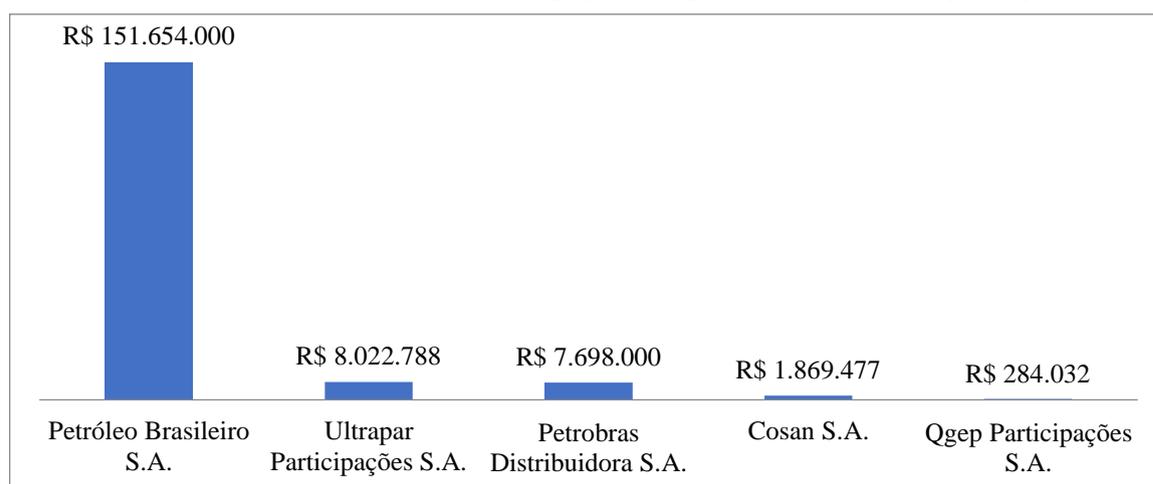
Fonte: Elaborado pelo autor (2018) com base nos dados da pesquisa.

Ao analisar a parcela da riqueza destinada aos empregados, na forma de remuneração direta, encargos e benefícios, observa-se que em 2013 passou de 13,81% do total do valor adicionado para 12,95% em 2017. Isso representou uma redução de 6,22% durante o período. Percentualmente, a Ultrapar Participações S.A. foi a que mais destinou recursos aos empregados no período (27,99%) e a Petrobras Distribuidora S.A. a menor parcela (7,26%).

No período de 2013 a 2017 a Petróleo Brasileiro S.A. destinou 16,5% aos empregados, sendo a segunda que mais distribuiu riqueza a este agente, no setor. De acordo com o estudo de Almeida et al. (2008), no período de 1998 a 2007 esta apresentou um PEVA médio de 7,07%, o que mostra que o valor distribuído aos empregados pela Petróleo Brasileiro S.A. teve um aumento de 133,38%.

Quanto ao volume financeiro distribuído, o primeiro lugar ficou com a Petróleo Brasileiro S.A. que distribuiu aos seus empregados 151,6 bilhões de reais no período, o que corresponde a 89,45% de todo o valor distribuído aos empregados pelo setor, no período. Por outro lado, a Qgep Participações S.A. distribuiu 284,03 milhões de reais, sendo a que distribuiu o menor volume financeiro, conforme pode ser visualizado no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Distribuição do valor adicionado aos empregados no período de 2013 a 2017 por empresa



Fonte: Elaborado pelo autor (2018) com base nos dados da pesquisa.

Os recursos recolhidos junto ao governo, sob a forma de impostos, taxas e contribuições, apresentaram uma redução de 1,10% no ano de 2017, quando comparado ao ano de 2013. Neste último, o valor destinado ao governo representava 56,35% do total da riqueza gerada, caindo para 55,73% em 2017.

Observou-se que a Petrobras Distribuidora S.A foi responsável pela maior parcela do valor adicionado destinado ao governo no período 82,01%, já a Ultrapar Participações S.A. destinou a menor parcela de aproximadamente 27,69%. Analisando quanto ao montante financeiro, a Petróleo Brasileiro S.A. contribui com maior volume financeiro destinando aos cofres públicos o montante de 541,7 bilhões de reais, no período analisado. Já a Qgep Participações S.A. distribuiu o menor volume financeiro dentre as empresas que compõe a amostra deste estudo, com 922,4 milhões de reais.

Analisando a participação de juros e aluguéis, que representa a remuneração do capital de terceiros, notou-se que quando comparado aos outros agentes econômicos, este foi o que alcançou a maior taxa de crescimento do período, 66,28%. Em 2013 a Participação de Terceiros no Valor Adicionado (PTVA) representava 17,65%, já em 2017 representava 29,35% do valor adicionado produzido pelo setor. A Cosan S.A., no agregado, destinou 40,88% do valor adicionado total do período para esse agente, ocupando a primeira posição do setor, sendo, deste montante, 98,3% destinado ao pagamento de juros e 1,7% a aluguéis. A Qgep Participações S.A., percentualmente, foi a que menos repassou recursos a terceiros no período, 2,93% do valor adicionado total.

A parcela do valor adicionado que pertence aos sócios/acionistas apresenta uma redução significativa de 85,89% no acumulado do período. No ano de 2013 o setor destinou 12,19% do seu valor adicionado aos sócios/acionistas, já em 2017, destinou apenas 1,72%. Ressalta-se que a quantia destinada a esse agente foi a que apresentou os menores valores absolutos durante todos os anos do período observado. A posição dos sócios/acionistas como o agente econômico que recebe a menor parcela do valor adicionado é confirmada no estudo de Almeida et al. (2008), cabendo ressaltar que neste período (1997 a 2008) o setor petrolífero brasileiro estava em ascensão e não passava por grandes dificuldades como as ocorridas no período de 2013 a 2017.

A Qgep Participações S.A. foi a instituição que destinou a maior parcela do seu valor adicionado a sócios/acionistas no período, 43,77% do valor adicionado líquido apurado. Em algumas empresas, a riqueza gerada não foi suficiente para honrar seus compromissos com os empregados, o governo e os financiadores externos, tal situação fez com que os detentores do capital próprio das companhias tivessem que absorver esse resultado negativo. São elas: Petróleo Brasileiro S.A., que teve prejuízo no período de 2014 até 2017 e Petrobras Distribuidora S.A., nos anos 2015 e 2016.

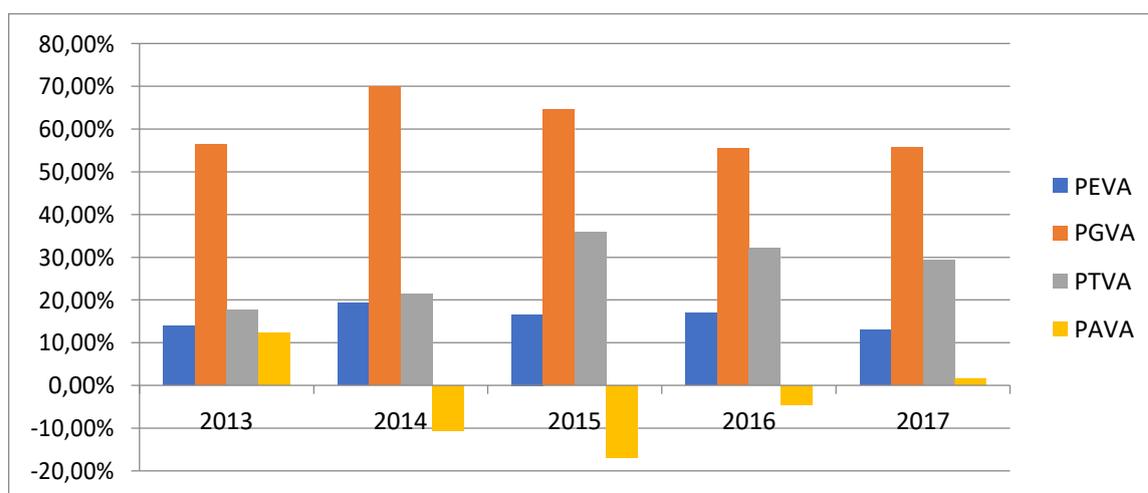
Diante da participação negativa dos sócios/acionistas optou-se em comparar a geração de riqueza com a distribuição a estes. O Quadro 7 apresenta a geração de riqueza do setor petrolífero brasileiro no período analisado, e está subdividida por empresa na ordem decrescente de geração de riqueza. Assim, é possível observar que a Petróleo Brasileiro S.A. foi a empresa que mais gerou valor adicionado no período, 918,9 bilhões de reais. Em segundo lugar, aparece a Petrobras Distribuidora S.A. com 106,01 bilhões de reais, seguida pela Ultrapar Participações S.A. que acumulou um montante de 28,6 bilhões de reais. A Cosan S.A. aparece com 23,1 bilhões de reais na quarta colocação. Por fim, na última colocação, aparece a Qgep Participações S.A. com 2,2 bilhões de reais.

Empresa	Valor Adicionado Total	PAVA
Petróleo Brasileiro S.A.	R\$ 918.951.000	-5,09%
Petrobras Distribuidora S.A.	R\$ 106.011.000	2,76%
Ultrapar Participações S.A.	R\$ 28.658.677	24,90%
Cosan S.A.	R\$ 23.173.960	17,22%
Qgep Participações S.A.	R\$ 2.263.806	43,77%

Fonte: Elaborado pelo autor (2018) com base nos dados da pesquisa.

Ao classificar as empresas pela participação dos sócios/acionistas na distribuição da riqueza, o ranking teria uma ordenação distinta da apresentada. A empresa que, percentualmente, destinou maior proporção de seus recursos aos sócios/acionistas é a Qgep Participações S.A., com 43,77% do valor adicionado. Em segundo lugar, aparece a Ultrapar Participações S.A. com 24,9%. Logo após, a Cosan S.A. com 17,22%. A Petrobras Distribuidora S.A., segundo na geração de riqueza, é apenas o quarto colocado na distribuição de capital a sócios/acionistas. Por fim, a Petróleo Brasileiro S.A. que liderou a geração de riqueza no período, só aparece na quinta posição, apresentando uma PAVA de -5,09%.

Gráfico 3 – Distribuição do valor adicionado do setor petrolífero (2013-2017).



Fonte: Elaborado pelo autor (2018) com base nos dados da pesquisa.

O Gráfico 3 permite uma melhor visualização dessa distribuição ao longo dos cinco anos. Conforme é possível observar, nos anos de 2014, 2015 e 2016, o valor distribuído aos sócios/acionistas foi negativo. Cabe ressaltar que esta queda foi impulsionada pela empresa Petróleo Brasileiro S.A., pelo fato de que esta tem uma grande representatividade no setor petrolífero brasileiro.

4.3 OUTROS ÍNDICES DE ANÁLISE DA DVA

Neste tópico foram realizadas análises por meio dos índices GRVA (Grau de Retenção do Valor Adicionado), GCPR (Grau de Capacidade de Produzir Riqueza), GRRT (Grau de Riqueza Recebida em Transferência), GPERG (Grau de Participação dos Empregados na Riqueza Gerada),

GCAGR (Grau de Contribuição dos Ativos na Geração de Riqueza) e GCPLGR (Grau de Contribuição do Patrimônio Líquido na Geração de Riqueza).

O percentual da riqueza gerada e que foi agregada ao capital próprio sob a forma de lucros retidos (GRVA), foi de 7,5% em 2013 para 0,63% em 2017, representando uma redução de 91,6% no período. A Qgep Participações S.A. obteve o maior Grau de Retenção do Valor Adicionado (GRVA) no período, 43,77%. A Petróleo Brasileiro S.A. obteve o menor percentual (-6,25%).

Quadro 8 – Índices utilizados na análise da DVA do setor petrolífero (2013-2017)

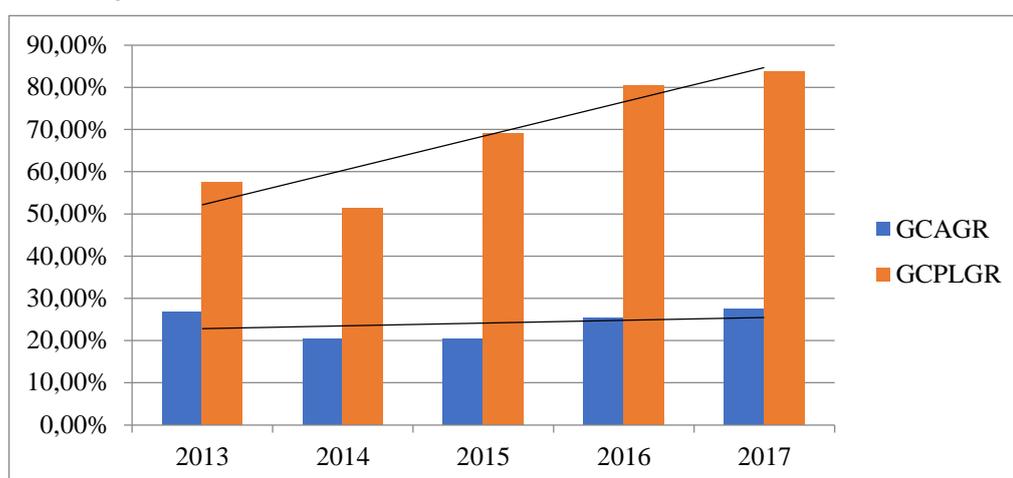
Índice/ano	2013	2014	2015	2016	2017
GRVA	7,50%	-11,10%	-17,30%	-6,15%	0,63%
GCPR	96,80%	94,95%	95,28%	96,22%	96,21%
GRRT	3,20%	5,05%	4,72%	3,78%	3,79%
GCAGR	26,84%	20,40%	20,37%	25,48%	27,56%
GCPLGR	57,57%	51,40%	69,01%	80,47%	83,73%
CPERG	R\$ 1.968,64	R\$ 1.586,50	R\$ 1.819,06	R\$ 2.476,87	R\$ 3.497,92

Fonte: Elaborado pelo autor (2018) com base nos dados da pesquisa.

O Grau de Capacidade de Produzir Riqueza (GCPR) acima de 95% em todos os anos observados, com exceção de 2014, demonstra a grande capacidade do setor em gerar riqueza por si só. No entanto, houve uma queda de 0,60% considerando todo o período. Consequentemente o percentual de riqueza recebida em transferência (GRRT) manteve-se abaixo dos 5% em grande parte do período analisado, com exceção de 2014, no qual este chegou a 5,05%. No acumulado do período, a riqueza recebida em transferência apresentou um crescimento de 18,43%. A empresa Petróleo Brasileiro S.A. apresentou o melhor desempenho no que diz respeito a geração de riqueza dentro da própria empresa, 97,27%. A Cosan S.A. apresentou o menor índice do período, 63,52%. Nota-se que as posições se invertem quando se trata da riqueza recebida em transferência. Já no estudo de Almeida et al. (2008) foi possível observar que no período de 1998 a 2007 a empresa Petróleo Brasileiro S.A. obteve um GCPR médio de 93,02%, consequentemente o GRRT foi de 6,98%.

Quanto ao Grau de Contribuição dos Ativos na Geração de Riqueza (GCAGR), houve um crescimento de 2,68% no período. Esse percentual era de 26,84% em 2013 e no final de 2017 chegou a 27,56%. Considerando todo o período, a Petrobras Distribuidora S.A. ocupou a primeira posição com um GCAGR de 77,87%. Já a Qgep Participações S.A. apresentou um GCAGR de 13,14%.

Gráfico 4 – Evolução do GCAGR e GCPLGR (2013-2017)



Fonte: Elaborado pelo autor (2018) com base nos dados da pesquisa.

Também se observou um crescimento de 45,44% no Grau de Contribuição do Patrimônio Líquido na Geração de Riqueza (GCPLGR), que demonstra a capacidade de contribuição do capital próprio na geração de riqueza de uma entidade. Esse percentual era de 57,57% em 2013, passando para 83,73% no final de 2017. A Petrobras Distribuidora S.A. apresentou o melhor índice no período, 211,25%. Por outro lado, a Qgep Participações S.A obteve o pior desempenho, 16,63%.

Para o cálculo do Grau de Participação dos Empregados na Riqueza Gerada, utilizou-se o número de empregados existentes no início e no final de cada período para se obter a média. Como início do período, considerou-se o registro existente no último dia do período imediatamente anterior. O número médio de empregados do setor petrolífero em cada ano está representado no Quadro 9.

Quadro 9 – Número médio de empregados do setor (2013-2017)

Empresa/ano	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
Cosan S.A	32.543	29.690	28.972	15.269	919	107.392
Petrobras Distribuidora S.A	4.437	4.251	4.067	3.884	3.477	20.115
Petróleo Brasileiro S.A	62.285	60.655	57.746	54.065	49.117	283.868
Ultrapar Participações S.A	9.259	11.607	14.291	14.889	15.811	65.855
Qgep Participações S.A	93	121	130	130	126	599
TOTAL	108.616	106.322	105.206	88.235	69.449	477.828

Fonte: Elaborado pelo autor (2018) com base nos dados da pesquisa.

No ano de 2013, a participação per capita dos empregados foi R\$ 1.968,64 por empregado, já em 2017, esse valor foi de R\$ 3.497,92 por empregado, o que representou uma alta de 77,68% ao longo do período analisado. A Petrobras Distribuidora S.A. deteve a melhor colocação nesse quesito, apresentando um Grau de Participação dos Empregados na Riqueza Gerada (GPERG) de R\$ 4.930,35 por empregado no período. A Cosan S.A. demonstrou o menor GPERG, R\$ 137,07 por empregado no período. É importante ressaltar que a elevação no Grau de Participação dos Empregados na Riqueza

Gerada também está relacionada com a redução de empregados próprios, e em contraponto o aumento no número de terceirizados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo, constatou-se que o setor petrolífero apresenta grande capacidade de gerar riqueza, sendo que 95,95% da riqueza agregada é gerada no próprio setor e apenas 4,05% é recebida em transferências. Também se verificou um aumento na capacidade do patrimônio líquido produzir riqueza, já a capacidade do ativo produzir riqueza sofreu pequenas alterações no período analisado. Tal fato ocorreu pela significativa redução do patrimônio líquido e pelo crescimento do ativo total do setor, os quais influenciam diretamente o cálculo destes índices.

Quanto à distribuição do valor adicionado, a maior parte da riqueza gerada pelo setor destinou-se ao governo, com uma média nos cinco anos de 59,74%. Além disso, 27,42% da riqueza foi destinada a terceiros para o suprimento das despesas de juros e aluguéis. E por fim, o setor petrolífero distribuiu 15,71% de sua riqueza líquida gerada para os empregados, e os acionistas absorveram prejuízo de 2,94% do valor adicionado produzido. Também foi possível observar que as empresas que mais geraram riqueza, foram as que menos distribuíram valor adicionado aos seus sócios e acionistas.

Destaca-se que o estudo apresentou como limitação a impossibilidade da análise do número total de empresas do setor petrolífero do segmento em questão, diante da ausência de divulgação de informações necessárias para o cálculo dos índices e suas consequentes interpretações. Além disso, algumas empresas apresentaram prejuízo, resultando em um valor adicionado negativo, e isso acarretaria distorções nos índices calculados, dada a formulação matemática dos mesmos.

Como proposta para pesquisas futuras, sugere-se que seja analisada a capacidade de geração de riqueza pelas empresas, fazendo relação com o cenário econômico no qual a empresa está inserida. Sugere-se também realizar um estudo comparativo da geração da riqueza e sua distribuição dos diferentes setores da economia brasileira.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, N. S. de, et al. A Utilização da Demonstração do Valor Adicionado na análise da produção e distribuição de riqueza entre os stakeholders: um estudo de caso da PETROBRAS. In: **CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XV.**, 2008, Curitiba. Anais... Curitiba: [s. n.], 2000.

BRASIL. **Setor de petróleo e gás chega a 13% do PIB brasileiro.** Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/06/setor-de-petroleo-e-gas-chega-a-13-do-pib-brasileiro>>. Acesso em: 11 jan. 2018.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações.** Brasília, DF, 19 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 31 mar. 2018.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades**

de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 31 mar. 2018.

BISPO, J. de S.; CIA, J. N. de S.; DALMÁCIO, F. Z. Um estudo exploratório das variáveis que contribuem para a geração de riqueza pelas empresas que atuam no Brasil. In: **X Congresso Internacional de Costos Contabilidad, Control, Auditoría, Gestión de Costos y Mundializacion**. 2007, Lyon-França. v. 1. p. 1-15. Disponível em: <www.fucape.br/_admin/upload/prod_cientifica/FLAVIA%20-%20FRANCA.pdf>. Acesso em 7 abr 2018.

BOSCOV, C; BISPO, J. de S. A comparação da distribuição de riqueza gerada entre os setores de serviço, comércio e indústria. **Revista Contexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 17, p.59-70, 1º semestre. 2010.

CONSENZA, J. P. A eficácia informativa da Demonstração do Valor Adicionado. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, Edição Comemorativa, p. 7-29. 29 out. 2003.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/175_CPC_09.pdf>. Acesso em: 13 mar 2018.

CUNHA., J. V. A. da. **Demonstração do Valor Adicionado - DVA**: um instrumento de mensuração da distribuição da riqueza das empresas para os funcionários. 2002. 207 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

CUNHA, J. V. A. da. RIBEIRO, M. de S.; SANTOS, A. dos. A demonstração do valor adicionado como instrumento de mensuração da distribuição da riqueza. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 16, n37, p. 7-23. jan./abr 2005.

FRANCISCO, J. R. de S.; SANTOS, P. T. dos. Desempenho na distribuição de riqueza medida por meio da DVA do setor bancário brasileiro. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 20º, 2016, Fortaleza. **Anais dos Trabalhos Científicos e Técnicos do Congresso Brasileiro de Contabilidade...** Fortaleza: [s.n.], 2016. p. 1-13. Disponível em: <<http://cbc.cfc.org.br/comitecientifico/images/stories/trabalhos/351C.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária**: Aplicável a todas as Sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. FIPECAFI. 1ª. Ed. São Paulo. Editora Atlas, 2010.

MAZZIONI, S.; TINOCO, J. E. P. Balanço social para uma fundação universitária. In: **CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 5., 2005, São Paulo. Anais... São Paulo, 2005.

MELO, F. L. de; FERREIRA, L. F. ; RERREIRA, D. D. M. Demonstração do Valor Adicionado: um estudo sobre a destinação da riqueza nas regiões brasileiras. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, XIII, 2016, São Paulo. **Anais - XIII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade...** São Paulo: [s.n.], 2016.

MIRANDA, L. C. et al. Análise financeira da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) das empresas do setor elétrico brasileiro. **Contabilidade Vista e Revista**, Minas Gerais, v. 13, n. 3, p.71-92, dez. 2002.

PORTER, M. E.; KRAMER, M. R. The competitive advantage of corporate philanthropy. **Harvard Business Review**. p. 56-68. Dez. 2002.

SANTOS, A. dos; HASHIMOTO, H. Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária: algumas considerações sobre carga tributária. **Revista de Administração USP**, São Paulo, v. 38, n. 2, p.153-164, abr./mai./jun. 2003. Disponível em: <<http://www.rausp.usp.br/download.asp?file=V3802153.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2018.

SILVA, A. A. da; **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

TINOCO, J. E. P. **Balço social – Uma abordagem sócio-econômica da contabilidade**. 1984. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1984.

VARELLA, Marcelo D. A necessidade de repensar os mecanismos da responsabilidade ambiental em caso de riscos de vazamento de petróleo na zona econômica exclusiva no Brasil. **Direito Internacional**, Brasília, v. 12, n. 1, pp 241-249, 2015.

ESTRATÉGIAS DE *MARKETING* UTILIZADAS PELOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE DO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ-RN

Juliana Karen da Silva Freire¹
Rosângela Queiroz Souza Valdevino²(Orientadora)
Adriana Martins de Oliveira³

RESUMO

O *marketing* contábil assume a função de ampliar o apreço do contador por meio de estratégias competitivas. Com isso o presente estudo tem o objetivo verificar a relação entre o uso das ferramentas de *marketing* contábil nos escritórios de contabilidade do município de Mossoró-RN. Utilizando metodologia descritiva e abordagem quantitativa. Com isso foi elaborado um questionário por meio de uma ferramenta *online*, o Google Formulários, contendo vinte e uma (21) perguntas, dividido em duas partes, a primeira caracterizava os respondentes e a segunda foi respondida com base na escala de *Likert* de cinco pontos. Quanto ao tratamento dos dados foram expressos em frequência simples e porcentagem por meio do programa estatístico SPSS versão 21.0. Sempre quando necessário, as variáveis sofreram transformação binária. Para avaliar a influência entre as variáveis estudadas, após análise dos pressupostos paramétricos, utilizou o teste de correlação de *Spearman* em que valores de $p < 0,05$ foram considerados significativos. Os resultados obtidos evidenciaram que o *marketing* contábil contribui para a valorização profissional e que apesar da maioria dos gestores não terem cursado a disciplina de *marketing* contábil na graduação, possuem um bom entendimento sobre o tema.

Palavras-chave: *Marketing* Contábil. Estratégias de *Marketing*. Valorização.

1 INTRODUÇÃO

O mercado de trabalho contábil tem se tornado bastante competitivo, sendo necessários profissionais bem qualificados e que ajudem as organizações a enfrentar os desafios econômicos do mercado frente à concorrência (FUCCINA; BENETTI, 2017). Segundo Isidro (2014) reforça ao afirmar que a grande competitividade e as constantes mudanças refletem

¹ Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, email: jksfreire@gmail.com

² Professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, email: rosangelaqueiroz84@yahoo.com.br

³ Adriana Martins de Oliveira Professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, email: adrianamo@uol.com.br

diretamente nas empresas, exigindo profissionais que acompanhe essa evolução. O *marketing* é uma excelente arma para situar o Contador no mercado, diferenciar seu trabalho e fidelizar seus clientes sem romper à ética. As instituições de ensino superior possuem papel relevante na formação do profissional.

Farias (2016) procurou demonstrar quais são as ferramentas de *marketing* utilizadas pelos escritórios de contabilidade situados no município de Campina Grande-PB, por meio de pesquisa exploratória, observou-se que maioria dos profissionais possui um bom conhecimento sobre o assunto e utilizam o *marketing* no dia a dia, porém ainda é considerado um investimento anual baixo. Diante do contexto acima se tem o seguinte problema de pesquisa: qual a relação entre o uso das estratégias de *marketing* contábil nos escritórios de contabilidade do município de Mossoró-RN? Nesse sentido o objetivo geral do trabalho é verificar a relação entre o uso das estratégias de *marketing* contábil nos escritórios de contabilidade do município de Mossoró-RN. Como objetivos específicos pretendem-se: analisar a percepção dos profissionais contábeis do município de Mossoró-RN acerca do *marketing* contábil; averiguar se o *marketing* é praticado com frequência e compreender como o *marketing* colabora para a valorização do profissional contábil.

A pesquisa contribui no sentido de mostrar como os profissionais contábeis podem utilizar as estratégias de *marketing* para sua valorização profissional e se posicionar no mercado sem ferir ao código de ética. A pesquisa, em seus aspectos metodológicos, apresenta-se como caráter descritivo de natureza quantitativa. Os dados foram coletados por meio de questionário e os dados secundários são fundamentados no estudo bibliográfico de revistas, periódicos e artigos e pesquisas por meio eletrônicos.

O trabalho encontra-se estruturado em cinco seções, sendo a primeira introdutória, em seguida pela seção em que se expõe o referencial teórico. Na terceira e quarta seções apontam-se, respectivamente, os procedimentos metodológicos e análise dos resultados, por fim, apontam-se as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção apresenta-se o referencial teórico em que aborda idéias e conceitos de autores quanto a assuntos relativos à pesquisa, como: *Marketing* Contábil, Estratégias e Ferramentas de *Marketing* na Contabilidade, o *Marketing* e o Código de Ética do Profissional

Contábil, o Papel das Instituições de Ensino Superior no Desenvolvimento do Perfil Empreendedor do Profissional Contábil.

2.1 MARKETING CONTÁBIL

O objetivo do *marketing* é ajudar as organizações a alcançarem seus objetivos em sincronia com a ética profissional. Para Las Casas (2010) o conhecimento do *marketing* compreende todas as atividades relativas à satisfação dos desejos e necessidades dos consumidores, aspirando ao alcance de determinados objetivos e organização ou indivíduos e considerando sempre o ambiente de atuação e o impacto que essas relações causam na sociedade. Segundo Kotler (2008) o *marketing* não deve ser associado exclusivamente à efetivação de vendas, mas, de forma planejada, entender e atender as necessidades do cliente com eficiência para que esses produtos ou serviços vendam com facilidade e satisfação.

Menezes et al. (2017) afirma que a relação do *marketing* com a contabilidade pode resultar em uma união ideal para garantir uma boa rentabilidade e construir uma nova marca no mercado. O mix de *marketing*, também conhecido como 4Ps, é composto por ferramentas que visam auxiliar no desenvolvimento de estratégias para diferenciar da concorrência.

De acordo com Ensslin et al.(2015) os 4Ps (Produto, preço, praça e promoção) são considerados ferramentas eficientes, pois forma um composto de variações que definem as políticas da organização voltadas ao mercado. Entretanto, quando se trata de serviços o mix de *marketing* é ampliando passando de 4 para 7 P's, conforme Kotler (2008), que devem ser observados na montagem do serviço e ao longo da venda.

Quadro 1- Mix de *marketing* de serviços

7 P's do Marketing de Serviços	
<i>Product</i> (Produto)	Características físicas, Produto propriamente dito.
<i>Price</i> (Preço)	Valor do produto, descontos, prazos para pagamento etc
<i>Place</i> (Praça/Distribuição)	Ponto de venda, exposição do produto, local, espaço.
<i>Promotion</i> (Propaganda)	Propaganda, divulgação, força de venda.
<i>Physical Evidence</i> (Evidências Físicas)	Evidências físicas do serviço têm a ver com a credibilidade do prestador do serviço, idéia do serviço oferecido. Por exemplo, ótimo atendimento, ambiente limpo e organizado, imagem e reputação do prestador de serviços.
<i>Process</i> (Processos)	Método de prestação de serviços, processo de execução e qualidade no serviço.
<i>People</i> (Pessoas)	O tratar diretamente com pessoas, tanto os funcionários da equipe quanto os clientes.

Fonte: Adaptado de Kotler (2002).

2.2 ESTRATÉGIAS E FERRAMENTAS DE *MARKETING* NA CONTABILIDADE

A imagem do profissional contábil no mercado, seu histórico e funcionários bem capacitados influenciam a escolha dos clientes e devem ser levados em consideração. As principais providências a serem tomadas é investir na qualificação dos funcionários, padronizar o processo da prestação de serviço, criar um controle de qualidade (KOTLER, 1998). Santos (2016) realizou um estudo de caso sobre a satisfação e fidelização de clientes em um escritório de contabilidade no município de jardim do Seridó – RN. A pesquisa analisou a dinâmica de captura de fregueses, bem como o relacionamento existente entre a empresa e os mesmos. Concluiu-se que o contador é ciente da relevância do cliente para sua empresa e que a ideia do *marketing* é bem desenvolvida e preocupa-se em ganhar a confiança da clientela. Diante do contexto Rosa e Marion (2010) descrevem algumas ferramentas de *marketing* que podem ser utilizadas pelos escritórios de contabilidade:

Quadro 2-Ferramentas de *marketing*

FERRAMENTAS DE <i>MARKETING</i>	
PESSOAL	DIGITAL
Imagem pessoal	Sites na internet
Fachadas	<i>Email-marketing</i>
Logotipo	Redes sociais
RELACIONAMENTO	TRADICIONAIS
Investimento e treinamento da equipe	Rádio, TV, Jornais e revistas
Inovação nos serviços	Panfletagem, Jornais e revistas
Pós venda	Faixas, cartazes e <i>outdoor</i>
Relacionamento direto com o cliente	Boca-a-boca; Brindes

Fonte: Adaptado de Rosa e Marion (2010).

Cunha e Gonçalves (2012) realizam uma pesquisa em Tangará da Serra – MT, com o objetivo de conhecer as estratégias utilizadas pelos escritórios de contabilidade. Verificou-se que a principal estratégia utilizada é a confecção de brindes (56% dos entrevistados) e o “boca-a-boca” por possuírem um baixo custo. 57 % dos entrevistados relataram fazer visitas somente quando necessário.

2.3 O *MARKETING* E O CÓDIGO DE ÉTICA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

Os códigos de ética são normas que orientam os profissionais a terem atitudes e postura corretas no desempenho de suas funções a fim de não prejudicar os clientes e seus colegas de profissão. Segundo Rodella et al. (2011) os códigos de ética, tem por função delimitar algumas atitudes dos profissionais. Fortes (2001) afirma que agir com ética é uma responsabilidade que

os profissionais contábeis jamais devem ignorar, pois são os responsáveis pelo patrimônio de terceiros.

Segundo o art. 3º do código de ética do profissional contábil (CEPC), no desempenho de suas funções é permitido o anúncio e divulgação de títulos, especializações serviços oferecidos, trabalhos realizados e relações de clientes. Sendo proibido ao contador anunciar em meios de comunicação, conteúdos que possam resultar na diminuição e constrangimento aos colegas de profissão e as organizações contábeis e a participação, direta ou indiretamente, de serviços que venham trazer prejuízo moral e desprestígio pra a classe contábil. Dessa forma a legislação não impede a prática do *marketing*, mas ela regula para que seja exercida com ética e moral. Na visão de Rosa e Marion (2010), o profissional contábil que acredita que a prática do *marketing* contradiz a ética, possivelmente não possui conhecimento sobre o assunto.

2.4 O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR NO DESENVOLVIMENTO DO PERFIL EMPREENDEDOR DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

A resolução CNE/CES n° 10 de 2004, dita as diretrizes dos programas disciplinares dos cursos de ciências contábeis que devem ser seguidas pelas instituições de ensino superior no Brasil, as quais devem estabelecer um projeto pedagógico que atenda as diferentes áreas de atuação do profissional e que garanta conhecimento para que o contador se adapte às necessidades do mercado. Souza e Moraes et al. (2013) ressaltam a necessidade das instituições de ensino superior ofertarem programas que desenvolvam as características empreendedoras dos alunos de ciências contábeis.

Quadro 3 – Características do projeto pedagógico

BLOCO I	<p>Conteúdos de formação básica:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estudos relacionados com outras áreas do conhecimento (administração, economia, direito, métodos quantitativos, matemática e estatística).
BLOCO II	<p>Conteúdos de formação profissional:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estudos específicos atinentes às teorias da contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, auditoria e perícia, arbitragem e controladoria, com suas aplicações ao setor público e privado.
BLOCO III	<p>Conteúdos de formação teórico-prático:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estágio curricular supervisionado; • Atividades complementares; • Estudos independentes;

	<ul style="list-style-type: none"> • Conteúdos optativos; • Prática em laboratório de informática utilizando <i>softwares</i> atualizados para a contabilidade.
--	---

Fonte: Adaptado de Resolução CNE/CE nº 10 (2004).

Peleias et al. (2007) enfatiza que os cursos de ciências contábeis deveriam verificar a visão dos estudantes acerca dos escritórios de contabilidade e estimular as características empreendedoras dos mesmos. Lay et al. (2016) em seu estudo sobre a matriz curricular dos cursos de ciências contábeis de instituições catarinenses, destaca a pouca relevância dada às disciplinas voltadas para o empreendedorismo e que a cadeira de *marketing* é uma das menos trabalhadas. É intrigante que os cursos de Ciências Contábeis em todo o país quase sempre negligenciam a matéria de *marketing* dentro de seus planos de ensino. É bastante difícil encontrar um programa que contemple noções de *marketing* como conteúdo obrigatório. Como o contador venderá seus serviços (MARION; MULLER, 2003).

3 METODOLOGIA

A pesquisa é considerada descritiva, segundo Michel (2005, p. 36), “pesquisa descritiva tem o propósito de analisar fatos em sua natureza e características sem interferir nele”. Quanto à forma de abordagem classifica-se como quantitativa, pois de acordo com Fonseca (2002) a pesquisa quantitativa apresenta-se na objetividade e recorre ao estilo matemático para relatar as relações entre variáveis. No que se refere à coleta de dados, foi realizada uma pesquisa de campo. Utilizando o método survey, através de questionário elaborado por meio de uma ferramenta *online*, o Google Formulários, contendo vinte e uma (21) perguntas, sendo seis (6) que caracterizam os respondentes, uma (1) questão em que os respondentes poderiam marcar mais de uma opção e catorze (14) em escala de *Likert* de cinco pontos, em que 1 corresponde a discordo totalmente, 2 discordo parcialmente, 3 indiferente, 4 concordo parcialmente e 5 corresponde a concordo totalmente para identificar e analisar o entendimento dos empreendedores contábil acerca do *marketing* contábil. Segundo dados do CRC RN (2010), existem 110 escritórios de contabilidade no município de Mossoró-RN, sendo 85 individuais e 25 sociedades, contudo, só foram obtidas 28 respostas. As variáveis foram escolhidas baseadas nos questionários de Batista (2014), Mota (2011) e Cunha e Gonçalves (2012), o questionário elaborado foi levado a três professores que ministraram a disciplina de *marketing* contábil e tinha a titulação de mestre, tais especialistas contribuíram para a seleção das variáveis.

Quanto ao tratamento dos dados foram expressos em frequência simples e porcentagem por meio do programa estatístico SPSS versão 21.0. Sempre quando necessário, as variáveis sofreram transformação binária. Para avaliar a influência entre as variáveis estudadas, após análise dos pressupostos paramétricos, utilizou o teste de correlação de *Spearman*. Valores de $p < 0,05$ foram considerados significativos. Segundo Ramos (2018) as variáveis são analisadas como 0 a 0.3 indica uma correlação desprezível, 0.3 a 0.5 uma correlação fraca, 0.5 a 0.7 indica uma correlação moderada, 0.7 a 0.9 indica uma correlação forte e igual ou superior a 0.9 indica correlação muito forte.

Field (2009) relata que o valor da significância para o coeficiente for menor que 0,05, há uma relação significativa e a correlação é positiva. Ainda segundo Field (2009) um coeficiente de +1 revela que as duas variáveis são perfeitamente correlacionadas de modo positiva dessa maneira enquanto uma aumenta, a correspondente aumenta proporcionalmente. Já inversamente, um coeficiente de -1 mostra um relacionamento negativo perfeito, pois que quando uma variável aumenta, a outra diminui na mesma equivalência

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Os resultados obtidos expõem a situação dos escritórios de contabilidade do município de Mossoró-RN, quanto à utilização das estratégias de *marketing* utilizadas.

Tabela 1 – Valores de frequência simples e porcentagem das características dos respondentes.

Variáveis	Freq.	%
Gênero		
Masculino	19	67,9
Feminino	09	32,1
Idade (anos)		
Até 25	01	3,6
25 a 30	05	17,9
31 a 35	07	25,0
40 a 50	11	39,3
Acima de 50	04	14,3
Escolaridade		
Graduação	12	42,9
Especialização	12	42,9
Mestrado	02	7,1
Doutorado	01	3,6
Pós-doutorado	01	3,6
Tempo de escritório (anos)		
01 e 05	07	25,0
06 a 10	10	35,7
11 a 15	02	7,1
16 a 20	04	14,30
Acima de 20	05	17,9

Fonte: da Pesquisa (2018).

Quanto à faixa etária, gênero, escolaridade e tempo de escritório dos profissionais proprietários de escritório que participaram da pesquisa, conforme tabela 1.

Tabela 2- Valores de frequência simples e porcentagem de cursaram a matéria de *marketing*

Variáveis	Freq.	%
Cursou a matéria de <i>marketing</i> contábil no curso de graduação em ciências contábeis		
Sim, como obrigatória	05	17,9
Sim, como optativa	02	7,1
Não cursei	21	75,0

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

É Possível observar na tabela 2, que 75% dos respondentes não cursaram a disciplina de *marketing* na graduação. Para Marion e Muller (2003) É instigante que os cursos de Ciências Contábeis quase sempre negligenciam a matéria de *marketing* dentro de seus planos de ensino.

Tabela 3 - Valores de frequência simples e porcentagem quanto à função do *marketing*.

Variáveis	Freq.	%
Entendimento quanto à função do <i>marketing</i> contábil		
Não entendo	01	4,0
Entendo pouco	11	44,0
Mediano	09	36,0
Avançado	04	16,0

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Por meio do questionamento referente à tabela 3 percebe-se que o tema *marketing* é conhecido, porém limitado, pois 44,0% dos respondentes afirmaram possuir pouco conhecimento sobre o tema Simon (2004) fala que não possuir conhecimento sobre o que é *marketing* e sua utilização torna-se uma desvantagem competitiva, haja vista que o profissional contábil deve está atualizado, buscando inovar para alcançar o diferencial.

Tabela 4 - Valores de frequência simples e porcentagem do *marketing* pessoal para a valorização do profissional contábil.

Variáveis	Freq.	%
O <i>marketing</i> pessoal contribui para a valorização do profissional contábil.		
Discordo totalmente	01	3,5
Discordo parcialmente	0	0,0
Indiferente	03	10,7
Concordo parcialmente	12	42,9
Concordo totalmente	12	42,9

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Conforme consta na tabela 4, 42,9% concordam totalmente e também 42,9% concordam parcialmente que o *marketing* pessoal contribui para a valorização do profissional contábil. Costa e Prado (2013), a imagem do contador é considerada uma das formas mais relevante de fidelizar clientes uma vez que é através da imagem que os clientes poderão ter maior credibilidade no serviço ofertado.

Tabela 5 - Valores de frequência simples e porcentagem em relação ao profissional contábil no mercado.

Variáveis	Freq.	%
O <i>marketing</i> bem elaborado é uma excelente arma para situar o profissional contábil no mercado e diferenciar o seu trabalho.		
Discordo totalmente	03	10,7
Discordo parcialmente	0	0,0
Indiferente	01	3,6
Concordo parcialmente	15	53,6
Concordo totalmente	09	32,1

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Os dados da tabela 5 demonstram que 53,6% concordam parcialmente e 32,1% concordam totalmente que o *marketing* bem elaborado pode situar o profissional dentro do mercado, apenas 10,7% discorda totalmente dessa afirmação e 3,6% foram indiferentes. Bertozzi (2003) afirma que a correta aplicação do *marketing* afeta em como o cliente enxerga o profissional contábil, essa percepção poderá ser positiva ou negativa.

Tabela 06 - Valores de frequência simples e porcentagem de investimento em *marketing*.

Variáveis	Freq.	%
Costuma investir em <i>marketing</i>		
Nunca	01	3,6
Raramente	08	28,6
Às vezes	09	32,1
Muitas vezes	08	28,6
Sempre	02	7,1

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Dentre os respondentes 32,1% afirmaram que às vezes investem em *marketing*, 28,6% raramente investem em *marketing* e 28,6% disseram investir muitas vezes.

Tabela 07 - Valores de frequência simples e porcentagem da utilização das ferramentas de *marketing*.

Variáveis	Freq.	%
Com que frequência utiliza as ferramentas de <i>marketing</i> no escritório de contabilidade		
Nunca	01	3,6
Raramente	05	17,9
Às vezes	08	28,5
Muitas vezes	09	32,1
Sempre	05	17,9

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

De acordo com a tabela 07, dos gestores questionados acerca a frequência que utilizam as ferramentas de *marketing*, 17,9% sempre utilizam, 32,1% utilizam muitas vezes e apenas 3,6% relataram nunca utilizar ferramentas de *marketing* contábil.

Tabela 08 - Valores de frequência simples e porcentagem da valorização profissional.

Variáveis	Freq.	%
Você percebeu alguma vez que sua valorização profissional		

aumentou por causa do <i>marketing</i> que você fez		
Nunca	02	7,1
Raramente	0	0,0
Às vezes	09	32,1
Muitas vezes	11	39,3
Sempre	06	21,5

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Identificou-se na tabela 08, no que diz respeito à valorização, 39,3% perceberam muitas vezes e 21,5% perceberam sempre uma maior valorização após a utilização do *marketing*. 32,1% dos gestores afirmaram que às vezes perceberam uma maior valorização.

Tabela09 – Valores de correlação r_s (p-valor) da finalidade do *marketing* contábil.

	Captação de clientes	Fidelização de clientes	Satisfação dos clientes
Fidelização de clientes	0,738 (<0,001**)	-	
Satisfação dos clientes	0,474 (0,011*)	0,685 (<0,001**)	-
Posicionamento do escritório no mercado	0,635 (<0,001**)	0,379 (0,047*)	0,424 (0,024*)

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

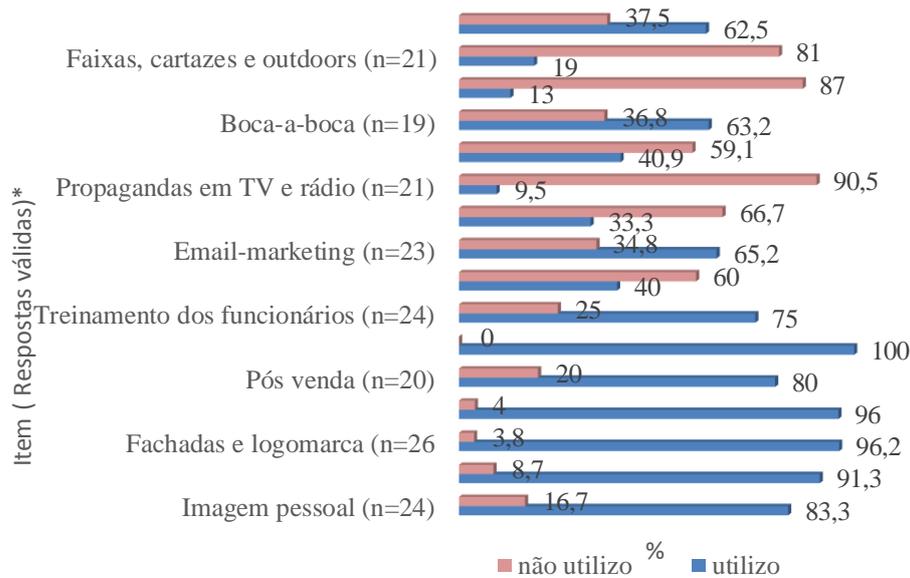
* Significância estatística (p<0,05);

** Significância estatística (p<0,001)

É possível observar na tabela 09 a correlação no que se refere à finalidade das estratégias de *marketing*. Nesse sentido quanto maior a captação de clientes maior a fidelização dos mesmos, pois apresenta correlação forte de 0,738. Segundo Field (2009) uma correlação forte ocorre quando as variáveis são perfeitamente correlacionadas de forma positiva, quando uma variável aumenta a outra aumenta relativamente.

O que também se destacou foi à fidelização dos clientes que quanto maior, afirma o crescimento da satisfação desse público, com isso os dados apresentam uma correlação de 0,685. No que se refere à satisfação do cliente é possível entender que quanto maior a satisfação, significa que o escritório é bem posicionado no mercado, tendo em vista um grau de relação destacado em 0,424 indicando também uma relação forte.

Figura 1-Ferramentas de *marketing* utilizadas no escritório.



Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

As variáveis nunca e raramente foram fundidas em não utilizo, já os quesitos muitas vezes e sempre foram suprimidos em utilizo e às vezes foi utilizado como ponto de corte. Esse procedimento teve como intenção facilitar a interpretação dos dados. Quanto à utilização de ferramentas que os escritórios usam para manter os clientes e o status no mercado, as que mais se destacaram foram relacionamento direto com o cliente em 100%, fachadas e logomarcas com 96,2% e inovação dos serviços com 96%. As que menos tiveram destaque, ou seja, as que menos foram utilizadas são propaganda em TV e rádio com 90,5%, panfletagem com 87% e faixas, cartazes e outdoors com 81%.

Tabela 10 - correlação das ferramentas de *marketing*

	Imagem pessoal	Higiene pessoal	Fachadas e logomarca	Inovação nos serviços	Pós venda	Rel. direto com o cliente	Treinamento funcionários	Sites	Email-marketing	Redes sociais	Propagandas em TV e rádio	Propagandas jornal e revista	Boca-a-boca	Panfletagem	Faixas, cartazes e outdoors
Higiene pessoal	0,594*	*													
Fachadas e logomarca	0,208	0,399*	-												
Inovação nos serviços	-0,050	0,102	0,226	-											
Pós venda	0,352	0,312	0,215	-0,002	-										
Relacionamento com o cliente	0,465*	0,535*	0,210	0,337	0,272	-									
Treinamento funcionários	0,402*	0,357	0,140	-0,173	0,188	0,496*	-								
O escritório Possui Site	-0,163	0,009	0,117	-0,042	0,182	-0,127	0,219	-							
E-mail-marketing	-0,086	0,266	0,447*	0,019	0,155	0,203	0,319	0,166	-						
Redes sociais	-0,094	0,087	-0,111	-0,060	-0,307	0,029	0,238	0,266	0,260	-					

Propagandas em TV e rádio	0,302	0,238	0,075	-0,135	0,159	0,070	0,207	0,259	0,283	0,316	-				
Propagandas jornal e revista	0,318	0,137	0,060	-0,437*	0,365	-0,117	-0,014	0,088	-0,062	-0,314	0,429*	-			
Boca-a-boca	-0,038	0,101	0,100	0,500*	-0,094	0,114	-0,004	0,171	0,268	0,400*	0,041	-0,492*	-		
Panfletagem	0,016	0,040	0,133	0,060	0,255	-0,024	-0,203	0,413*	0,044	0,086	0,556*	0,311	0,308	-	
Faixas, cartazes e outdoors	0,127	-0,101	-0,134	-0,239	0,081	-0,315	-0,446*	-0,026	-0,521*	-0,346	0,264	0,614**	-0,276	0,493*	-
Brindes	0,194	0,237	0,345	-0,591*	0,115	-0,148	0,340	0,419	0,216	0,228	0,176	0,445*	-0,180	0,079	0,028

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

* Significância estatística ($p < 0,05$);

** Significância estatística ($p < 0,001$)

No que se refere à correlação da utilização das ferramentas de *marketing* é possível observar que imagem pessoal está relacionada com a higiene pessoal de forma moderada em 0,594. Neste sentido a imagem pessoal se relaciona diretamente com o relacionamento com cliente e treinamento de funcionários, as correlações dessas variáveis crescem de forma fraca, respectivamente em 0,465 e 0,402, no entanto é uma das que mais se destacam. A higiene pessoal influencia no crescimento das fachadas e logomarcas, no entanto a correlação dessas variáveis é também considerada fraca em 0,399. Com isso, fachadas e logomarcas influenciam pouco em e-mail *marketing* em 0,447.

No que se refere à inovação dos serviços e propaganda, jornal e revistas crescem inversamente proporcional em -0,437. Outro ponto de destaque foi que quanto maior o relacionamento de clientes melhor o treinamento dos funcionários sendo representado com 0,496. No que se refere possuir sites influenciou pouco o aumento da panfletagem sendo representado com 0,413. Observou-se que quanto maior a divulgação com e-mail *marketing*, menor a divulgação em faixas, cartazes e outdoors, uma vez que essas variáveis se mostram inversamente proporcionais em -0,521. Nesse sentido quanto mais divulgação nas redes sociais melhor o reconhecimento e propaganda boca-a-boca, essa relação é representada em 0,400. Com isso, o crescimento da propaganda em TV e rádio influenciam de forma direta o crescimento da propaganda em jornais e revista como também a panfletagem essas correlações podem ser representadas em 0,429 e 0,556. É possível ainda destacar que o aumento da propaganda em jornais e revistas não influenciam o boca-a-boca representado por 0,492, mas aumenta os investimentos em faixas, cartazes, outdoors e brindes respectivamente em 0,446.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa objetivou, de forma geral, verificar a relação entre o uso das ferramentas de *marketing* contábil nos escritórios de contabilidade do município de Mossoró-RN. Por meio da tabela 09, a qual se refere à finalidade das estratégias de *marketing*, é possível perceber que quanto maior a captação de clientes, maior é a fidelização, apresentando uma correlação forte de 0,738. As variáveis de fidelização e satisfação apresentam uma correlação 0,685 tendo em vista que se os clientes permanecem fiéis significa que estão satisfeitos com os serviços. Quanto à correlação da utilização das ferramentas de *marketing* na tabela 10 é possível observar que imagem pessoal está relacionada com a higiene pessoal de forma moderada em 0,594 tendo em vista que a higiene pessoal recai sobre a imagem pessoal do profissional contábil, sendo uma determinante para transmitir confiança e uma boa impressão ao cliente. As variáveis de correlação de imagem pessoal com relacionamento de cliente em 0,465, e com treinamento de funcionários com 0,402, em que foram as que mais se destacaram.

Com base nos resultados obtidos pode-se identificar que o primeiro objetivo específico o qual foi verificar a percepção dos profissionais contábeis do município de Mossoró-RN sobre o *marketing*, foi atendido pelas tabelas 2, 3 e 5. A literatura consultada demonstra que a matéria de *marketing* contábil é pouco abordada pelas instituições de ensino superior nos cursos de graduação em ciências contábeis, o que confirma o resultado da tabela 2 demonstrou que 75% dos gestores não cursaram a matéria de *marketing* na graduação. Contudo, concordam que o *marketing* bem elaborado é uma excelente arma para situar o profissional contábil e diferenciar o seu trabalho no mercado. O segundo objetivo específico foi atingido a partir por meio das tabelas 6 e 7, em que os dados apontaram que a maior parte dos gestores investe em *marketing* através de fachadas, logomarcas e visitas frequentes aos clientes, bem como no treinamento e capacitação de seus funcionários. Quanto às ferramentas utilizadas, detectou-se que mais da metade dos gestores analisados fazem uso de ferramentas de *marketing* dentre as quais se destacam, conforme figura 1, o relacionamento direto com o cliente, a padronização visual e a inovação nos serviços.

O terceiro e último objetivo específico foi atendido por meio das tabelas 4 e 8 em que 85,8% dos gestores concordam que o *marketing* pessoal contribui para a valorização do profissional contábil, sendo uma ferramenta influente para a captação de clientes. Ficou claro que o *marketing* contábil contribui sim para a valorização do contador porquanto 92,9% dos gestores perceberam aumento na sua valorização em virtude da aplicação do mesmo. Há de se ressaltar que a indisponibilidade dos gestores de responderem ao questionário foi uma relevante limitação no que diz respeito ao tamanho da amostra. Por fim, é notório que o *marketing* contábil contribui para a valorização do profissional e que os mesmos possuem conhecimento sobre o assunto. Assim, fica como sugestão para futuros trabalhos a aplicação da pesquisa em um número maior de escritórios, tendo em vista que podem ser utilizadas outras variáveis para melhor compreensão do assunto.

REFERÊNCIAS

- BATISTA, J. P. **Marketing contábil: um estudo realizado com os escritórios de contabilidade da cidade de Cacoal/ RO**. 2014.
- BERTOZZI, R. D. **Marketing: a nova guerra dos contabilistas**. Palestra. Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. CRCPR. Curitiba: PR, maio, 2003.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Código de Ética Profissional do Contador**. Resolução nº 803, 10 de outubro de 1996. Disponível em: <<https://www.crcrn.org.br/legislacoes>>. Acesso em: 08. Ago. 2017.
- COSTA, L.; PRADO, J..**Ferramentas de marketing aplicadas ao perfil do profissional de contabilidade: um estudo exploratório em organizações contábeis e agências de publicidade de Ponta Grossa-PR**. Ponta Grossa-PR: [s.n.], 2013.
- CRCRN. **Quantos somos**. Mossoró-RN, 2010. Disponível em: <<http://www.crcrn.org.br/quantos-somos>>. Acesso em: 05. jun. 2018.
- CUNHA, D. G.; GONÇALVES, S. M. **Estratégias promocionais utilizadas por escritórios de contabilidade de Tangará da Serra-MT para atrair clientes**. Revista UNEMAT de contabilidade. Julho/dezembro 2012. V1, n 2. Disponível em: <https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/390> > Acesso em: 12. Set. 2017.
- ENSSLIN, L.; SARQUIS, A. B.; CITTADIN, J.; CHAVES, L. **Evidenciação do estado da arte sobre marketing para pequenas empresas: levantamento e análise da produção internacional no período de 2003-2013**. Revista da micro e pequena empresa, v. 9, n. 3, p. 2-21, 2015. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/39317/evidenciacao-do-estado-da-arte-sobre-marketing-para-pequenas-empresas-levantamento-e-analise-da-producao-internacional-no-periodo-2003-----2013>> Acesso em: 23. Set. 2017.

- FARIAS, W. L. de O. **O uso de ferramentas de marketing como estratégia competitiva para escritórios de contabilidade.** Campina Grande, PB, 2016. Disponível em: <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/123456789/10354>> Acesso em: 12. Set. 2017.
- FIELD, A. **Descobrimo a estatística usando o SPSS.** 2ed. Porto Alegre, RS: Artmed, 2009.
- FORTES, J. C. **Manual do contabilista.** Belém: celigráfica, 2011.
- FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
- FUCCINA, P.; BENETTI, J. E. **Desafios que os profissionais de contabilidade e gestores de escritórios encontram no mercado de trabalho de Chapecó-SC.** Empreendedorismo e inovação Unicesumar, ISSN 2358-9221, Maringá-PR, v.6, n.1, 2017. Disponível em: <<https://www.unicesumar.edu.br/empresarial/wpcontent/uploads/sites/31/2017/11/Empreendedorismo-e-Inovacao-09-11-2017.pdf>> Acesso em: 22. Set. 2017.
- ISIDRO, R. C. **Marketing contábil como vantagem competitiva em meio ao mercado moderno.** Campina Grande, 2014.
- KOTLER, P. **Administração de Marketing:** Análise, planejamento, implementação e controle. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- KOTLER, P. **Princípios de marketing.** 7ª Ed. Rio de Janeiro: Pentice - Hall do Brasil Ltda, 1998.
- LAY, L. A.; BAMBINO, A. C.; SILVA, T. B. J.; KLANN, R. C. **Nível de similaridade dos currículos dos cursos de ciências contábeis de instituições catarinenses em relação ao currículo mundial proposto pelo ISAR/UNCTAD/ONU.** Revista Evidenciação Contábil e Finanças, ISSN 2318-1001, João Pessoa, v. 4, n. 2p. 68-81, maio/ago. 2016. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin>> .Acesso em: 22. Set.2017.
- LAS CASA, A L. **Marketing de Serviços.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARION, J. C., MÜLLER, A. N. **Qual é o futuro da contabilidade na nova economia.** Fortaleza: Portal da Classe Contábil. 04.12.2003. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br>>. Acesso em 07. Set. 2017.
- MENEZES, A. C.; TELES, B. B.; SANTANA, DD. P.; PAIXÃO, P. B. S.; OLIVEIRA, R. C. **R. Marketing, inovação e empreendedorismo.** 1º Congresso de gestão, negócio e tecnologia da informação. Alagoas, 2017. Disponível em: <<https://eventos.set.edu.br/index.php/congenti/article/download/8139/2931>> Acesso em: 03. set. 2017.
- MICHEL, M. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais.** São Paulo: Atlas, 2005.
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Resolução CNE/CES nº 10, de março de 2004.** Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces06_04.pdf> Acesso em: 22. Ago. 2017.

MOTA, W. K. Q.. **Uma pesquisa Descritiva das estratégias de marketing utilizadas pelos escritórios de contabilidade de Caruaru – PE.** Caruaru, PE, 2011. Disponível em: <http://docplayer.com.br/8233048-Sociedade-de-educacao-do-vale-do-ipojuca-faculdade-do-vale-do-ipojuca-favip-coodenacao-de-ciencias-contabeis-curso-de-ciencias-contabeis.html>> Acesso em: 20. Set. 2017.

PELEIAS, I. R. et al. **Marketing Contábil:** pesquisa com escritórios de contabilidade no estado de São Paulo. UnB Contábil, v.10, n. 71, 2007. Disponível em: https://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/artcle/download/149/pdf_103

RAMBO, F. I. **Estratégias de marketing de relacionamento em organizações contábeis.** Lajeado, 2014.

RAMOS, M.M.A. **Monitoramento do desenvolvimento de crianças de 5 a 50 meses de idade que freqüentam centros de educação infantil.** 2018. Disponível em:<<https://repositorio.ufscar.br/handle/ufscar/9733> > Acesso em 10.jul.2018

RODELLA, F. M.; SANTOS, L. A.; PIRES, L. F. T.; OLIVEIRA, R. S.; JUNIOR, S. P.. **A ética exercida pelo profissional contábil.** 2011. p. 36. Trabalho de Conclusão do Curso de Técnico em Contabilidade. Centro Estadual De Educação Tecnológica Paula Souza – ETEC Prof. Mario Antonio Verza. Palmital – SP, 2011. Disponível em: <http://www.etecpalmital.com.br/_biblioteca/_tcc/_contabilidade/_2013/_arquivos/CONTABILIDADEGERENCIALAIMPORTANCIADAACONTABILIDADEGERENCIALPARAASMICROEPEQUENASEMPRESAS.pdf>. Acesso em: 08. Ago. 2018

ROSA, J.; MARION, J..**Marketing do escritório contábil.** – São Paulo: IOB Thomson, 2004.

SANTOS, N. I. F.. **Marketing contábil:** um estudo de caso sobre satisfação e fidelização de clientes em um escritório de contabilidade no município de Jardim do Seridó/RN. 2016. 73f. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Administração), departamento de ciências sociais e humanas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Currais Novos, 2016. Disponível em: < <https://monografias.ufrn.br/jspui/handle/123456789/2165>> Acesso em: 01. Ago. 2017.

SIMON, M.E. **Marketing contábil:** um instrumento de comunicação na estratégia competitiva profissional. In: Revista Catarinense da ciência contábil, Florianópolis-SC, 2004.

SOUZA, m. m. *et al.* **O comportamento empreendedor dos contabilistas:** um estudo exploratório. Simpósio de excelência em gestão e tecnologia, 10. 2013, Rio de Janeiro. Anais... SEGET, 2013.

CASH EFFECTIVE TAX RATE (CASHETR) PARA DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO ENTRE LUCRO E GERENCIAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE NAS EMPRESAS DE ENERGIA ELÉTRICA DA B3

Elton Gomes de Oliveira Júnior¹; Caritsa Scartaty Moreira²; Jocykleber Meireles de Souza³; Ítalo Carlos Soares do Nascimento⁴

RESUMO

Essa pesquisa tem por objetivo analisar a alíquota efetiva de tributos, a partir da *Cash Effective Tax Rate (CashETR)* das empresas de Energia Elétrica da Brasil Bolsa Balcão (B3) no período de 2008 a 2017 para fins de determinação de gerenciamento tributário. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, documental quanto aos procedimentos e quantitativa quanto à abordagem. Utilizou-se de uma amostra composta por 39 empresas listadas no setor de energia elétrica da B3, divididas em quatro segmentos: (i) geração; (ii) transmissão; (iii) distribuição; (iv) comercialização. Os resultados evidenciaram que o segmento com maior média de *CashETR* é o de geração (38%), seguido dos setores de comercialização (25%), distribuição (19%) e transmissão (18%). Desta forma, o resultado apontou que as empresas do setor de energia elétrica apresentaram média de *CashETR* inferior à taxa nominal de 34%, indicando que as referidas empresas não dispensam as técnicas de gerenciamento tributário. Os achados corroboram com os resultados evidenciados por Oro et al. (2017), no qual, identificaram a *Effective Tax Rate (ETR)* média de 40,26% para o segmento de geração, 29,63% para o de comercialização, 29,46% para distribuição e 23,19% para o segmento de transmissão. No geral, os valores médios de *ETR* são mais elevados do que os que foram apresentados pela *CashETR*. Nesse contexto, evidencia-se, pelos indicadores, tanto o *ETR* quanto a *CashETR*, que as empresas têm feito o uso de mecanismos que venham a reduzir a carga tributária, seja a curto ou a longo prazo.

Palavras-chave: Gerenciamento tributário. *Cash effective tax rate*. Setor de energia elétrica. Teoria da agência.

1 INTRODUÇÃO

Em decorrência da convivência profissional e social, as pessoas se relacionam tanto em meio à comunidade onde residem como também em relações de interesses mútuos, como as relações empresariais, denotando, dessa maneira, parcerias para alcançarem seus objetivos em comum (ORO et al., 2017).

Seguindo a linha de pensamento sobre os interesses recíprocos das pessoas em busca de seus objetivos, aponta-se, para uma adversidade recorrente no mundo dos negócios, o

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Semi-Árido.

E-mail: elton_gibrn@hotmail.com

² Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

E-mail: caritsa_scarlaty@hotmail.com

³ Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

E-mail: jocykleber@live.com

⁴ Mestrando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará.

E-mail: italocarlos25@gmail.com

problema de agência, que, por sua vez, é resultante em conflitos de interesses existentes entre as partes (GOMES, 2016). Essa ideia de conflito é bem importante para compreender a Teoria da Agência trazida por Jensen e Meckling (1976), que considera que, entre os interesses dos gestores e acionistas, existe um conflito formado do desalinhamento de poder entre as partes, em que cada uma delas, busca por sua própria maximização da riqueza.

Nesse contexto, considera-se que uma possível solução para essa oposição de interesses pode ser a implantação de gerenciamento tributário pelas empresas, que, segundo Castro e Flach (2013), consiste em um melhor desempenho no gerenciamento dos impostos, reduzindo dessa maneira a carga tributária, e, assim, maximizando o lucro. Como os impostos demonstram ser um impacto negativo para as mesmas, nota-se que com o controle e equilíbrio no segmento tributário, isso poderá proporcionar redução dos custos com tributos, e, como consequência, crescimento nos rendimentos para a empresa, traduzindo-se em vantagem para as ambas as partes.

Tendo em vista esse ambiente de conflitos que se formam no meio empresarial, a utilização de estratégias para proporcionar soluções eficientes que estejam devidamente resguardadas em leis, e que, dessa maneira, objetivem a diminuição da carga tributária e um maior controle dos mesmos, se mostram bastante eficazes (LAMMERSEN, 2002).

De acordo com Gomes (2012), um dos cenários mais explorados nas últimas décadas tem sido a contabilidade gerencial, pois são estudadas e verificadas formas de promover maior controle dos recursos na organização, tanto em termos gerenciais, como financeiros, e dentro dessa perspectiva, destaca-se a tendência tributária, com seus complexos aspectos de volatilidade e evolução, estimulando dessa forma, a preocupação das entidades com mecanismos de controle e gestão das obrigações tributárias.

Os modelos mais conhecidos para a identificação do gerenciamento tributário nas organizações são: a taxa efetiva de imposto (*Effective Tax Rate - ETR*), a taxa efetiva de imposto de dez anos (*Cash Effective Tax Rate - CashETR*), e a diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável (*Book-Tax Differences - BTD*). Para tanto, o presente estudo utilizou apenas o indicador *CashETR* para definir o efeito dessa taxa sobre o lucro das empresas de Energia Elétrica da Brasil, Bolsa e Balcão (B3).

A *CashETR* é a alíquota efetiva dos tributos que leva em consideração somente os tributos recolhidos, incluir no cálculo os tributos diferidos, e tem por fundamento a análise a longo prazo, no prazo estimado de 10 anos (GOMES, 2016).

Para fins de delimitação dessa pesquisa, a análise se limitou às empresas do setor de energia elétrica, em razão de sua relevância para a manutenção da sociedade. Entretanto, a

excessiva carga tributária e a complexidade da legislação têm gerado discussões acerca dos tributos que incidem sobre esses serviços considerados básicos. Nesse sentido, acredita-se que o mercado também tem exigido das empresas um posicionamento quanto a essa situação, necessitando que tais empresas adotem gerenciamento tributário (ORO et al., 2017).

Diante do contexto descrito acima, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: **Qual a alíquota efetiva de tributos, a partir da *Cash Effective Tax Rate (CashETR)*, das empresas de Energia Elétrica da B3 no período de 2008 a 2017?** Para responder ao problema proposto, adotou-se como objetivo geral, analisar a alíquota efetiva de tributos, a partir da *Cash Effective Tax Rate (CashETR)*, das empresas de Energia Elétrica da B3 no período de 2008 a 2017 para determinar a alíquota efetiva de tributos, a partir da *Cash Effective Tax Rate (CashETR)*.

Esta pesquisa teve motivação no estudo de Oro et al., (2017), que objetivaram verificar a alíquota efetiva de imposto sobre o lucro, a *ETR*, das empresas de Energia Elétrica da BM&FBovespa no período de 2013 a 2015. No entanto, os autores ressaltam a limitação do estudo quanto ao tempo estudado, e recomendam a análise por um período maior. Nesse sentido, essa limitação é atendida quando decide-se utilizar o indicador *CashETR*.

Assim, ao utilizar a *CashETR* como indicador da existência ou não de gerenciamento tributário, será possível comparar com os resultados evidenciados pela *ETR*, e assim, verificar a eficiência dos indicadores nesse processo. Em sentido prático, este estudo permitirá evidenciar para as empresas, a sociedade e o âmbito acadêmico, a importância de um modelo de gestão tributária e o impacto no resultado da entidade, em que a mesma poderá se valer dos achados e consolidar suas práticas tributárias ou mesmo aperfeiçoar as técnicas, podendo ainda funcionar como um diferencial competitivo entre as empresas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GERENCIAMENTO TRIBUTÁRIO

O Brasil, segundo informações do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2015), é o país com a maior quantidade de taxas e impostos do mundo. Além disso, é possível afirmar que o país assume a posição de maior carga tributária do mundo (ARAÚJO et al., 2016), chegando a registrar, em 2014, 35,42% do valor total do Produto Interno Bruto (PIB), a maior da última década (IBPT, 2015), bem como enfrenta um complexo sistema

tributário, que impacta diretamente nos preços dos produtos e serviços, e, por consequência, define a sobrevivência empresarial (GOMES, 2016).

Diante desse cenário, a busca dos gestores, por soluções que reduzam essas influências negativas para a entidade são cada vez mais evidentes, sendo que a tributação é obrigatória, pois decorre das operações normais da entidade, e com essa visão clara de sua ocorrência, a utilização de um eficiente gerenciamento tributário pode alavancar os resultados financeiros da organização, beneficiando acionistas e divulgando uma imagem positiva da empresa (LIMA; DUARTE, 2007).

O gerenciamento tributário pode ser traduzido em elementos que expressam confiabilidade e segurança na redução da carga tributária das empresas, identificando possíveis caminhos em harmonia com a legislação para minimizar os impactos provocados pelos tributos nas organizações (DESAI; DHARMAPALA, 2006).

Considera-se que a realização de um gerenciamento tributário em uma organização incrementa seu desempenho financeiro e gerencial, e, conseqüentemente, potencializa seu lucro, elucidando dessa maneira, formas lícitas na redução de impostos (GONCHAROV; ZIMMERMANN, 2005). O que segundo Phillips (2003), os benefícios decorrentes da utilização de um eficiente sistema de gerenciamento de tributos, podem ser figurados em uma performance mais eficiente no lucro e, portanto, uma influenciando nos preços das ações, atraindo investidores e especulações positivas para a empresa.

A governança tributária torna-se relevante por sua destreza em gerir de maneira eficiente e eficaz os tributos inerentes à organização, para, dessa forma, instigar uma redução dos seus custos tributários, por conseguinte, possam alavancar os lucros das entidades, e assim, previna futuros malefícios para a empresa (CASTRO; FLACH, 2013). Desse modo, segundo Machado (2011), o gerenciamento dos tributos, trabalha com maneiras que estejam em conformidade com a legislação em vigor, para reduzir ou postergar os impostos a serem pagos pelas organizações, e dessa maneira, proporcionar um melhor desempenho na sua rentabilidade, dando uma maior fluidez no seu valor de mercado.

A governança corporativa ou tributária tem-se mostrado como uma resposta eficiente ao problema de agência, pois a natureza individualista dos agentes, costumam atuar em prol do seu próprio interesse de ganho, o que afeta negativamente o principal. O gestor, percebendo que as suas ações não são totalmente conhecidas pelos acionistas, dada sua informação deficitária, tende a utilizar os recursos da organização sem o devido zelo que é auferido pelo acionista. Logo, uma maneira de tentar diminuir esse risco é através do

acompanhamento das atividades dos executivos e implementando incentivos contratuais adequados a eles (JENSEN; MECKLING, 1976).

2.2 CASH EFFECTIVE TAX RATE (CASHETR)

A Governança tributária inserida na gestão de uma organização tende a promover uma apurada utilização, e aproveitamento dos tributos, para um eficiente gerenciamento na redução de custos com impostos, dessa forma, maximiza o lucro e reduz riscos financeiros futuros para a organização (CASTRO; FLACH, 2013).

O gerenciamento tributário pode ser demonstrado através de três indicadores, mencionados a seguir. *Effective Tax Rate (ETR)*, que consiste no resultado da divisão entre as despesas com tributos diferidos sobre o lucro da entidade e o lucro antes dos tributos. Existe também um eficiente indicador denominado *Cash Effective Tax Rate (CashETR)*, que é determinado pela alíquota efetiva dos tributos, sendo utilizado para o cálculo somente os tributos devidamente pagos, sem levar em consideração os tributos diferidos, e sendo utilizado um espaço temporal de dez anos. E por último é a *Book-Tax Differences (BTD)*, que expressa a diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável, tendo em vista que se o valor for negativo, demonstra que há a utilização de um gerenciamento tributário na empresa (GOMES, 2012).

Diante do contexto, para esse estudo será utilizado o *CashETR*, pois considera-se que esse indicador dispõe de atribuições que a *ETR* não possui, tendo como finalidade, a evidenciação do gerenciamento tributário realizado nas organizações (GOMES, 2012). Para a realização do cálculo *CashETR*, somam-se os impostos devidamente pagos de uma empresa durante um período temporal de dez anos, e faz a divisão pela soma do seu rendimento total antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos mesmos dez anos (DYRENG; HANLON; MAYDEW, 2008).

Na identificação dos tributos devidamente pagos pela entidade, considera-se somente as despesas correntes com os impostos, tendo em vista que essas contas retratam as contrapartidas dos passivos tributários registrados e liquidados, em conformidade com a legislação em vigor, sendo processados até o último dia do mês de março do ano subsequente (GOMES, 2012).

Assim, a medição resultante da *CashETR* possibilita a análise mais precisa do efeito dos impostos que efetivamente foram pagos pela entidade. Essa característica marcante, estimula dessa maneira, uma eficiente verificação da existência de gerenciamento tributário

ou incentivos fiscais nas empresas. Essa análise realiza uma comparação a taxa nominal dos tributos definidos em lei, de maneira que, quando a *CashETR* é menor que a taxa nominal, demonstra a existência de gerenciamento de tributos nas empresas, e quanto menor for essa taxa efetiva, indica um índice cada vez maior de agressividade (MOTA; FILHO, 2017).

2.3 ESTUDOS CORRELACIONADOS AO TEMA

A grande repercussão dos tributos no resultado financeiro das empresas, na composição do preço e no lucro da organização, abre espaços para interessantes discussões acerca do gerenciamento tributário tanto no cenário nacional quanto internacional.

Dyreng, Hanlon e Maydew (2008) verificaram as evidências sobre a capacidade das empresas de reduzir o pagamento de impostos durante longos períodos. Os resultados encontrados demonstraram que aproximadamente um quarto das empresas da amostra é capaz de manter taxas de imposto efetivo em dinheiro de longo prazo abaixo de 20%, em comparação com uma taxa média de imposto de aproximadamente 30% para a amostra.

Gomes (2012) detectou a *ETR* das companhias brasileiras de capital aberto listadas na B3 no ano de 2009. O autor procurou examinar se havia planejamento tributário nas empresas fazendo uma comparação com a real alíquota dos tributos sobre o lucro com a alíquota fixada pela legislação em vigor. Os resultados obtidos demonstraram que, na época, as taxas efetivas de impostos na maior parte das empresas brasileiras não mostravam discordâncias significativas das alíquotas vigentes no ano de 2009. Todavia, alguns setores como tecnologia da informação, construção e transporte revelaram distinções no paralelo com as taxas.

Utzig et al. (2014) buscaram identificar a taxa de imposto efetiva sobre a renda e o gerenciamento tributário nas empresas do setor de construção civil do Mercosul. Por meio dos achados, foi possível inferir que somente nas empresas do setor de construção civil do Brasil há gerenciamento tributário como estratégia para diminuição dos impostos sobre a renda.

Gomes (2016) analisou as características da governança corporativa, sendo estas vistas como honorários pagos à diretoria executiva, desmembramento entre Chairman e CEO, e independência e formação do Conselho de Administração, influíram no planejamento tributário das empresas brasileiras, e, concomitantemente, se a gestão dos tributos passada tem repercutido na gestão subsequente. Através da Proxy *CashETR* constatou-se que a remuneração oscilante ofertada aos executivos pode ser levada em consideração como característica marcante na influência do planejamento tributário das empresas brasileiras, e

outro ponto importante é que a administração dos tributos passada causa influência na gestão futura.

Araújo e Leite Filho (2017) objetivaram analisar a relação entre o nível de agressividade fiscal e a rentabilidades das empresas listadas na BM&FBOVESPA e NYSE. Como resultados, evidenciaram que as empresas estudadas, apontam que, em média, o nível de agressividade fiscal influencia negativamente as rentabilidades das empresas.

Quirino et al. (2017) investigaram se a governança tributária influencia o desempenho financeiro das empresas listadas no *IBrx-100* da B3. Foram analisados os indicadores de governança tributária, a *Effective Tax Rates* (ETR) e a *Cash Effective Tax Rate* (*CashETR*), que foi calculada conforme a metodologia sugerida por Dyreng, Hanlon e Maydew (2008). Os resultados obtidos apresentaram evidências estatisticamente significativas de que a governança tributária não influencia o desempenho financeiro das empresas analisadas.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Tendo como finalidade alcançar o objetivo proposto pela pesquisa, de analisar o efeito da *CashETR* sobre o lucro das empresas de energia elétrica da B3, foi realizada uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, documental quanto aos procedimentos e quantitativa quanto à abordagem.

Em relação à pesquisa descritiva, Gil (2008), menciona que este tipo de pesquisa objetiva primordialmente descrever as características de uma determinada população ou evento ou ainda designar relações entre variáveis objeto de vários estudos os quais podem ser vistos sob esse título e uma de suas qualidades mais relevantes está na utilização de técnicas padronizadas de recolhimento de informações.

Quanto ao procedimento utilizado na coleta dos dados, foi realizada uma pesquisa documental, por buscar itens constantes das demonstrações contábeis das empresas de energia elétrica da B3, que, nesse caso, utilizou-se do balanço patrimonial, demonstração do resultado e das notas explicativas das empresas.

Em relação ao período da pesquisa, o recorte temporal utilizado foi o longitudinal, pois os dados foram coletados de vários anos para cada empresa, isto é, foram coletadas informações num período mínimo de 10 anos para realizar cálculo da *CashETR* das empresas do segmento de energia, sendo o período analisado de 2008 a 2017.

A população foi composta por todas as empresas do segmento de energia elétrica da B3, totalizando 57 entidades. Posteriormente, foram excluídas as empresas que não possuíam

todas as informações disponíveis para o cálculo dos indicadores utilizados nesta pesquisa. Assim, a amostra foi composta por 39 empresas.

Os dados foram extraídos da plataforma Bloomberg® e do Formulário de Referência disponível no sítio eletrônico da B3. Em seguida, os valores obtidos foram quantificados e tabulados em planilhas eletrônicas no *Software* Excel.

Quanto à abordagem, a pesquisa é classificada como quantitativa, por fazer uso de ferramentas estatísticas para atingir ao objetivo proposto. A estatística descritiva proporciona uma análise uni-variada, ou seja, define qual é o tipo do grupo, aponta a alteração dos indivíduos no grupo e averigua como os indivíduos são divididos em relação a determinadas variáveis (GIL, 2008).

Para realizar o cálculo da *Cash Effective Tax Rate (CashETR)*, segue a fórmula abaixo:

$$\text{CashETR} = \frac{\text{Tributospg}}{\text{LAIR}}$$

Em que os tributos pagos (Tributospg) representam o somatório dos pagamentos de Imposto de Renda e Contribuição Social do ano, e o LAIR é o lucro antes do Imposto de Renda. Ressalta-se que, para identificação dos tributos efetivamente pagos pela empresa, são consideradas somente as despesas correntes com tributos, pois estas representam a contrapartida dos passivos tributários registrados e liquidados pela empresa, já que de acordo com a legislação fiscal, é realizado até o último dia do mês de março do ano subsequente.

Além disso, os resultados da *Cash Effective Tax Rate (CashETR)* trazidos por este estudo foram comparados com o *Effective Tax Rate (ETR)* evidenciados por Oro et al., (2017), demonstrando através da variação da *ETR* e da *CashETR* das empresas do setor de energia elétrica por segmento de comercialização ou mesmo por cada empresa de forma individual, cujo objetivo de comparação é evidenciar se os dois indicadores demonstram valores diferentes quanto a determinação de gerenciamento tributário pelas empresas em questão.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO SETOR DE ENERGIA ELÉTRICA

É apresentado na Tabela 1 o número de empresas que compõem cada segmento do setor de energia elétrica, totalizando assim, as 39 empresas que foram analisadas, sendo 7 são de geração, 5 de transmissão, 24 de distribuição, e por fim, 3 de comercialização.

Tabela 1 – Caracterização das empresas por segmento.

SEGMENTO	Nº DE EMPRESAS
Geração	7
Transmissão	5
Distribuição	24
Comercialização	3
Total	39

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Percebe-se que o segmento com o maior número de empresas é o de distribuição, sendo este o setor responsável por conferir a entrega do produto ao usuário final, ou seja, a própria energia elétrica. Em sentido material, pode ser compreendido como o conjunto de instalações e equipamentos elétricos que atuam diretamente na comunicação direta da energia com consumidor, o que reforça a necessidade do mercado em exigir preocupação das empresas quanto à gestão dos seus tributos, já que a maior parte da composição desse segmento é representado pela transmissão dos produtos para a sociedade que, em contrapartida, sentem os reflexos da carga tributária.

4.2 ANÁLISE DA CASH EFFECTIVE TAX RATE (*CashETR*)

Para fins de análise, as empresas foram divididas por cadeias de produção (geração; transmissão; distribuição; e comercialização) e para cada um desses segmentos apresentou-se a evolução média da *CashETR* ao longo dos 10 anos, de 2008 a 2017 (Tabelas 2, 4, 6 e 8). De forma a complementar, calculou-se a média da *CashETR* por empresa, evidenciando os valores médios referentes à despesa de IRPJ/CSLL e o resultado antes do IRPJ/CSLL utilizados nos referidos cálculos (Tabelas 3, 5, 7 e 9).

Nesse sentido, por meio da Tabela 2 é possível visualizar a média da *CashETR* das empresas do segmento de geração período 2008 a 2017, e nota-se que, na maioria dos anos, a média desse indicador foi inferior a alíquota nominal, com exceção dos anos de 2012, 2014 e 2016 que apresentaram valores acima de 34% (36%, 67% e 82%, respectivamente). Percebe-se que esse fenômeno ocorreu nesses anos, principalmente devido aos resultados apresentados pelas empresas CPFL GER, ENEVA, e a TERMOPE, pois, em alguns anos, apresentaram valores de *CashETR* bem acima de 34%, como a CPFL GER em 2014 com 391%, a ENEVA em 2016 com 386% e a TERMOPE em 2012 com 144%.

A ENEVA em 2016, por exemplo, com base na estimativa de geração de lucros tributáveis futuros, através de suas controladas, a companhia prevê recuperar os créditos

tributários a partir do exercício de 2017. Portanto, até 2016 a situação não era tão favorável quanto aos tributos.

Tabela 2 – Média da *CashETR* das empresas do segmento de geração.

Empresas	Alíquota nominal	<i>CashETR</i> (%)									
		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
CESP	34%	23	24	86	108	40	- 166	86	32	9	0
CPFL GER.	34%	23	29	36	17	37	40	391	34	96	7
EMAE	34%	0	0	15	- 82	- 7	1	- 67	11	23	14
ENEVA	34%	16	- 11	0	- 1	0	0	0	9	386	27
ENGIE	34%	30	31	31	28	28	30	26	16	31	16
ITAPEBI	34%	15	13	14	14	14	32	32	38	27	29
TERMOPE	34%	24	14	12	9	144	25	- 1	- 1	1	12
MÉDIA		19	14	28	13	36	- 5	67	20	82	15

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Depreende-se dos resultados da Tabela 3 que das 7 empresas as quais se encontram no segmento de geração, 5 apresentaram média de *CashETR* inferior a 34%, com exceção da CPFL GER. e da ENEVA, que conforme observou-se na Tabela 3, essas empresas durante os anos de 2014 e 2016 apresentaram valores elevados de *CashETR*. A TERMOPE que também tinha seguido a mesma elevação do indicador no ano de 2012, ao analisar a média dos 10 anos, é possível afirmar que a mesma não dispensa os benefícios do gerenciamento tributário.

Corroborando os achados de Oro et al. (2017), em relação ao ETR, os autores identificaram que a maior parte das empresas que estão listadas nesse segmento também apresentaram médias abaixo da alíquota nominal, com exceção do ano de 2015, em que a média foi superior em 2,52%, demonstrando que, pelos dois indicadores, tanto o ETR quanto o *CashETR*, os resultados não foram tão divergentes, isto é, os impostos diferidos e o tempo não interferiram na análise para indicar que as empresas apresentam gerenciamento tributário.

Tabela 3 - *CashETR* das empresas do segmento de geração.

Empresas	Despesa IRPJ/CSLL (R\$)		Resultado antes do IRPJ/CSLL (R\$)		<i>CashETR</i> (%)	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
CESP	141,62	372,38	- 6,91	1.131,15	24	76
CPFL GER.	149,93	128,41	429,07	247,97	71	115
EMAE	8,48	7,93	55,76	93,42	- 9	36
ENEVA	18,91	19,81	- 295,80	448,09	42	121
ENGIE	512,28	93,68	1.965,09	307,83	27	6
ITAPEBI	40,98	22,07	177,31	46,30	23	10
TERMOPE	23,24	20,77	31,21	109,14	24	43

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A Tabela 4 evidencia a média da *CashETR* das empresas do segmento de transmissão no período 2008 a 2017. Todas as empresas desse segmento apresentaram média de *CashETR* inferiores a alíquota nominal de 34%, que é determinada pela soma da alíquota do IRPJ de 15% mais o adicional de 10% do excedente, no caso de a receita bruta ultrapassar no mês o valor de R\$ 20.000,00 do período de apuração, e a adição da alíquota de 9% do CSLL, indo dessa maneira, ao encontro dos achados encontrados por ORO et al. (2017) em relação aos achados pela *ETR*. Confirmando, assim, que essas empresas apresentam um bom gerenciamento tributário, independente dos indicadores, isto é, tanto a curto quanto em longo prazo.

Tabela 4 – Média da *CashETR* das empresas do segmento de transmissão.

Empresas	Alíquota nominal	CashETR (%)									
		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ALUPAR	34%	15	11	12	12	16	12	10	15	10	13
GEEE GT	34%	25	- 2	28	23	16	0	- 1	34	0	9
CEMIG GT	34%	29	26	31	27	24	28	33	23	60	30
CTEEP	34%	33	31	21	20	28	- 40	11	14	1	18
TAESA	34%	26	27	27	5	15	8	5	- 2	14	30
MÉDIA		26	19	24	17	20	2	12	17	17	20

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com a Tabela 5, o segmento de transmissão é composto por 5 empresas neste estudo, e a ALUPAR foi a que apresentou menor média de *CashETR* entre as empresas do segmento, apesar de que todas apresentaram médias inferiores a 34%. Esse resultado, segundo as notas explicativas, é decorrente de benefícios fiscais federais que garantem a redução de 75% do imposto de renda na região da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). Sendo assim, de acordo com os resultados obtidos é possível evidenciar que as empresas desse segmento não dispensam os benefícios do gerenciamento tributário.

Tabela 5 – *CashETR* das empresas do segmento de Transmissão.

Empresas	Despesa IRPJ/CSLL (R\$)		Resultado antes do IRPJ/CSLL (R\$)		CashETR (%)	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
ALUPAR	75,45	20,56	629,20	182,01	12	2
GEEE GT	17,85	25,90	332,15	596,23	13	14
CEMIG GT	525,91	278,33	1.895,10	1.003,41	31	10
CTEEP	197,88	118,38	1.539,17	2.092,13	14	21
TAESA	86,24	56,46	757,85	275,03	14	10

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A Tabela 6 demonstra a média da *CashETR* das empresas do segmento de distribuição no período 2008 a 2017. Consta-se que, assim como no setor de transmissão, as empresas listadas no segmento de distribuição apresentaram média de *CashETR*, ao longo dos 10 anos, inferior a 34%. Cujas maior média foi em 2013, com um *CashETR* de 23%, entretanto ainda, 11% menor do que a alíquota nominal. Divergindo parcialmente dos resultados apresentados por Oro et al. (2017), segundo os autores, ao longo do triênio estudado (2014 a 2016), constatou-se que, no ano de 2014, a média das empresas do segmento de distribuição ultrapassou a alíquota nominal, apresentando ETR de 37,03%. A possível justificativa por estar no propósito dos indicadores, pois ao analisar a longo prazo, no caso da *CashETR*, os efeitos do gerenciamento tributário podem ficar mais aparentes e serem capturados.

Tabela 6 – Média da *CashERT* das empresas do segmento de distribuição.

Empresas	Alíquota nominal	<i>CashETR</i> (%)									
		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
AMPLA	34%	22	18	27	25	24	29	45	0	0	0
CEB	34%	46	161	30	29	89	-13	7	47	-10	9
CELESC	34%	7	47	29	27	-3	15	5	25	-783	44
CELPA	34%	0	2	1	0	0	0	5	2	7	5
CEMAR	34%	6	21	11	8	8	6	10	7	8	10
CEMIG	34%	38	27	31	33	20	25	28	26	47	27
COELBA	34%	14	22	23	14	14	1	9	11	4	0
COELCE	34%	16	16	16	13	11	55	34	16	15	15
COPEL	34%	23	27	36	39	47	37	40	39	45	27
COSERN	34%	28	16	13	14	15	5	14	9	7	3
CPFL PIRATIN	34%	37	16	29	28	59	29	19	-9	100	17
EBE	34%	2	17	20	31	6	26	-2	3	167	-21
ELETROBRAS	34%	29	-203	37	17	5	-1	-7	-4	5	-1
ELETROPAULO	34%	29	18	28	32	1	30	-44	65	117	0
ENERGIAS BR	34%	21	18	23	26	19	31	9	7	43	19
ENERGISA	34%	25	37	42	33	31	27	89	-74	80	25
ENERGISA MT	34%	32	13	18	18	-74	18	35	11	39	27
ENERSUL	34%	31	21	10	20	-59	0	-163	0	10	89
EQUATORIAL	34%	9	17	11	9	14	145	9	5	8	9
ESCELSA	34%	24	16	20	14	9	20	2	13	25	21
LIGHT S/A	34%	13	18	11	12	19	13	12	52	-67	46
LIGHT SERV	34%	10	13	5	-1	5	-1	3	2	0	0
PAUL F LUZ	34%	33	16	26	29	50	25	22	22	73	21
RIO GDE	34%	33	10	23	14	28	29	8	19	63	20
MÉDIA		22	16	22	20	14	23	8	12	0	17

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme evidenciado na Tabela 7, das 23 empresas que forma o setor de distribuição, apenas quatro empresas apresentaram valores de *CashETR* superiores à alíquota nominal, que foram a CEB, CELESC, CEMIG e a COPEL. Destacando-se a empresa CELESC, que evidenciou média da *CashETR* de 59%. Conforme a nota explicativa 20 da empresa CELESC,

observa-se que as receitas de impostos diferidos como exemplo o ano de 2016, apresentaram um valor de R\$ 224.613,00, enquanto que em 2017 obteve um valor de R\$ 207.877,00, ou seja, os valores são superiores às despesas de imposto corrente, provocando tal resultado.

Tabela 7 – CashERT das empresas do segmento de distribuição.

Empresas	Despesa IRPJ/CSLL (R\$)		Resultado antes do IRPJ/CSLL (R\$)		CashETR (%)	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
AMPLA	90,65	76,51	300,33	368,01	19	15
CEB	45,90	45,56	92,26	91,55	40	52
CELESC	74,72	57,96	246,36	319,29	- 59	255
CELPA	10,95	13,66	6.865,51	21.627,10	2	3
CEMAR	36,19	15,48	386,60	114,22	9	4
CEMIG	870,45	324,02	3.123,17	1.366,24	30	8
COELBA	104,22	104,10	713,73	358,58	11	8
COELCE	76,04	9,66	451,73	147,07	20	14
COPEL	518,03	150,05	1.442,06	283,48	36	8
COSERN	31,83	18,74	248,78	34,41	13	7
CPFL PIRATIN	79,25	54,37	294,02	120,53	33	29
EBE	56,31	91,52	335,91	166,10	25	52
ELETRORBRAS	562,06	1.149,53	446,19	8.111,49	- 12	68
ELETROPAULO	232,24	262,14	650,87	1.140,74	28	42
ENERGIAS BR	206,97	89,85	1.029,20	296,94	22	10
ENERGISA	142,86	82,89	281,85	205,17	32	44
ENERGISA MT	23,70	19,02	102,67	81,62	14	32
ENERSUL	25,04	20,47	30,96	173,77	- 4	67
EQUATORIAL	63,82	27,10	614,74	403,81	23	43
ESCELSA	31,23	17,98	194,13	54,63	16	7
LIGHT S/A	122,79	43,24	614,79	25.533,73	13	32
LIGHT SERV	28,80	46,17	444,13	34.770,76	3	5
PAUL F LUZ	221,98	82,45	758,82	261,22	32	17
RIO GDE	55,96	34,01	243,98	98,38	25	16

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A Tabela 8 informa a *CashETR* das empresas do segmento de comercialização. Os resultados revelam que as empresas CELPE e CEMIG DIST apresentaram médias da *CashETR* de 7% e 29%, respectivamente, apresentando alíquota efetiva inferior a alíquota nominal. A CELPE, por exemplo, de acordo com as notas explicativas utiliza-se de incentivos fiscais e juros de capital próprio para reduzir a alíquota efetiva paga. Por outro lado, observa-se nos resultados da Tabela 9, que há indícios que a empresa GEN PAR. não está adotando um bom gerenciamento de tributos, pois a média da *CashETR* foi maior que a taxa normal.

Tabela 8 – CashETR das empresas do segmento de comercialização.

Empresas	Despesa IRPJ/CSLL (R\$)		Resultado antes do IRPJ/CSLL (R\$)		CashETR (%)	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
CELPE	33,08	48,81	257,37	265,31	7%	8%
CEMIG DIST	171,61	144,60	889,43	1.131,86	29%	44%
GEN PAR.	163,55	93,34	350,73	136,48	49%	28%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A Tabela 9 revela a média e variação do *CashETR* das empresas do segmento de comercialização. Os achados evidenciam que as empresas de energia do segmento de comercialização tiveram oscilações em suas porcentagens da *CashETR* entre os anos de 2008 a 2017. Contudo, com exceção do ano de 2012 e de 2017, os demais apresentaram médias abaixo da alíquota nominal. Os valores mais altos são encontrados nas empresas CEMIG DIST, no ano de 2012 com 148%, e a empresa GEN PAR., em 2017 com 119%. Já os resultados apresentados por Oro et al. (2017), revelam ETR inferior à alíquota nominal ao longo dos 3 anos estudados, evidenciando a maior média no ano de 2015, com ETR de - 32,22%.

Tabela 9 – Média e variação do *CashETR* das empresas do segmento de comercialização.

Empresas	Alíquota nominal	CashETR (%)									
		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
CELPE	34%	7	14	26	11	- 1	4	8	0	0	0
CEMIG DIST	34%	13	5	33	35	148	29	19	3	1	1
GEN PAR.	34%	18	54	44	34	33	35	36	67	45	119
MÉDIA		13	25	34	26	60	23	21	23	15	40

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De forma complementar, a Tabela 10 relaciona as médias *CashETR* com os segmentos de geração, transmissão, distribuição e comercialização.

Tabela 10 – *CashETR* entre os segmentos

Empresas	Despesa IRPJ/CSLL (R\$)		Resultado antes do IRPJ/CSLL (R\$)		CashETR (%)	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
Geração	895,44	665,06	2,355,73	2,383,90	38	28
Transmissão	903,33	499,63	5,153,47	4,148,81	18	12
Distribuição	3,711,98	2,836,47	19.912,80	96,128,85	19	3
Comercialização	368,24	286,75	1,497,53	1,533,65	25	19

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os resultados da Tabela 10 demonstram que o segmento com maior média de *CashETR* é o de geração (38%), seguido dos setores de comercialização (25%), distribuição (19%) e transmissão (18%). A *CashETR* do segmento de geração pode ser explicado pela média elevada apresentada pela CPFL GER, que foi de 71%. Nesse sentido, os resultados apontam que as empresas do setor de energia elétrica apresentaram média de *CashETR* inferior à taxa nominal, indicando que empresas desse setor não dispõem das técnicas de gerenciamento tributário.

Os achados corroboram o pensamento de Oro et al. (2017), os quais identificaram ETR médio de 40,26 para o segmento de geração, 29,63 para o de comercialização, 29,46

para distribuição e 23,19 para o segmento de transmissão. Em geral, são valores médios de ETR mais elevados do que os que foram apresentados pela *CashETR*. Nesse contexto, evidencia-se, pelos indicadores, tanto o ETR quanto a *CashETR*, que as empresas têm feito uso mecanismos que venham a reduzir a carga tributária, seja a curto ou longo prazo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo teve por objetivo analisar alíquota efetiva de tributos, a partir da *Cash Effective Tax Rate (CashETR)*, das empresas de Energia Elétrica da B3 no período de 2008 a 2017 para fins de determinação de gerenciamento tributário. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, documental quanto aos procedimentos e quantitativa quanto à abordagem. Utilizou-se de uma amostra final composta por 39 empresas listadas no segmento de energia elétrica da B3, divididas em quatro segmentos, (i) geração; (ii) transmissão; (iii) distribuição; (iv) comercialização.

De acordo com os resultados, observou-se a partir das médias da *CashERT* das empresas de energia elétrica da B3, que o segmento com maior média da *CashETR* é o de geração (38%), seguido dos setores de comercialização (25%), distribuição (19%) e transmissão (18%). Em geral, as empresas de energia elétrica abordadas nessa pesquisa apresentaram média de *CashERT* inferiores a alíquota nominal (34%), com exceção do segmento de geração. O resultado do segmento de geração pode ser explicado pela média elevada da *CashETR* apresentada pela empresa CPFL GER, que foi de 71%.

Nesse sentido, os resultados demonstram que as empresas do setor de energia elétrica da B3, de modo geral, apresentaram média da *CashETR* inferiores a alíquota nominal (34%), indicando que as empresas do setor estudado não dispensam os benefícios do gerenciamento tributário.

Relacionando-se os resultados obtidos com indicador da *CashETR* aos achados de Oro et al., (2017), observa-se valores médios de *ETR* mais elevados do que os que foram apresentados pela *CashETR*, segmento com maior média da *ETR* é o de geração (40,26%), seguido dos setores de geração (29,63%), distribuição (29,46%) e transmissão (23,19%). Nesse contexto, tanto por meio do *ETR* quanto a *CashETR*, as empresas do setor de energia elétrica têm feito uso mecanismos que venham a reduzir a carga tributária, seja a curto ou longo prazo.

Com relação ao resultado obtido, a contribuição positiva para organização, tende a contribuir para a mitigação do problema de agência ou segundo Jensen e Meckling (1976), a

Teoria de Agência, que consiste na suposição da existência de uma relação de conflitos entre as partes que constituem um conjunto de contratos, ou melhor, a companhia. Pode-se deduzir então, que existem divergências de interesses entre as partes, pois possuem funções de utilidades distintas. Dessa maneira, acreditam que as decisões dos agentes proporcionem recompensa monetária para o principal.

Por fim, a pesquisa apresentou a limitação quanto a não verificação das práticas de gerenciamento tributário que são ou não adotadas pelas empresas, a fim de proporcionar maior suporte para as informações aqui encontradas. Ademais, recomenda-se para estudos futuros proceder com o cálculo e a comparação dos dois indicadores, ETR e *CashETR*, em outros setores da B3, com o intuito de verificar se as suas ferramentas apresentam divergências quanto à possibilidade de afirmar se as empresas utilizam ou não práticas de gerenciamento tributário.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, R. A. M.; SANTOS, L. M. S.; LEITE FILHO, P. A. M.; CÂMARA, R. P. B.; Análise Comparativa da Agressividade Fiscal das Empresas Listadas na BM&FBOVESPA e na NYSE. In: Congresso ANPCONT, 10, 2016, Ribeirão Preto. **Anais...** Ribeirão Preto, 2016.

ARAÚJO, R. M.; LEITE FILHO, P. A. M.; Análise da Relação entre o Nível de Agressividade Fiscal e a Rentabilidade das Empresas da BM&FBovespa e NYSE. In: **Anais do Congresso Anpcont, Belo Horizonte, MG, Brasil, 2017.**

CASTRO, J. K.; FLACH, L.; O Gerenciamento Tributário Relacionado Ao Desempenho Das Empresas: Um Estudo Nas Empresas Listadas No Nível 1 De Governança Corporativa Da BM & FBOVESPA. In: XVI SEMEAD Seminários em Administração. **Anais eletrônicos**, v. 16, n. 1, 125-139. 2013.

DESAI, M. A.; DHARMAPALA, D. Corporate tax avoidance and high-powered incentives. **Journal of Financial Economics**, v. 79, n. 1, p. 145-179, 2006.

DYRENG, S. D.; HANLON, M.; MAYDEW, E. L.; Long-run corporate tax avoidance. **The accounting review**, v. 83, n. 1, p. 61-82, 2008.

GIL, A. C.; **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas. 2008.

GOMES, A. P. M. **A influência das características da governança corporativa na gestão tributária das empresas brasileiras**. 147 fls. Dissertação. Mestrando em Ciências Contábeis – Faculdade de Ciências Econômicas, Minas Gerais. 2012.

GOMES, A. P. M. Características da governança corporativa como estímulo à gestão fiscal. **Revista Contabilidade Finanças**, v. 27, n. 71, p. 149-168, 2016.

GONCHAROV, I.; ZIMMERMANN, J.; **Earnings Management when Incentives Compete: The Role of Tax Accounting in Russia**, 2005.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **De 30 países, Brasil é o que oferece menor retorno dos impostos ao cidadão**. 2015.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H.; Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of financial economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

LAMMERSEN, L.; The measurement of effective tax rates: cammon themes in busibess management and economics. **ZEW Discussion Paper**, v. 42, n. 1, p. 2-46, 2002.

LIMA, F. B.; DUARTE, A. M. P.; Planejamento Tributário: instrumento empresarial de estratégia competitiva. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 6, n. 1, 2007.

MACHADO, A. P. A.; verdadeira alíquota dos tributos incidentes sobre os lucros das empresas brasileiras. **Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**, v. 35, n. 1, 2011.

MOTA, S. L.; FILHO, P. A. M. L.; Fatores determinantes do Gerenciamento Tributário no Brasil: Análise a Partir da Proxy de Elisão Fiscal *Long-Run Cash ETR*. In: XVII USP International Conference in Accounting. **Anais eletrônicos**, v. 4, n. 1, 2017.

ORO, I. M.; CUNHA, A. C. R.; SCHIMIDT, M.; DITTADI, J. R.; PETRY, D. R.; Effective Tax Rate (ETR) sobre o Lucro e Gerenciamento Tributário das Empresas de Energia Elétrica da BM&FBOVESPA. In: XIV Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade. **Anais eletrônicos**, v. 14, n. 1, 2017.

PHILLIPS, J. D.; Corporate tax-planning effectiveness: The role of compensation-based incentives. **The Accounting Review**, v. 78, n. 3, p. 847-874. 2003.

QUIRINO, M. C. O.; MORERA, C. M.; MELO, C. L. L. MOL, A. L. R.; Governança Tributária e o Desempenho Financeiro das Empresas Brasileiras. XVIII USP International Conference in Accounting. **Anais eletrônicos**, São Paulo. 2017.

UTZIG, M. J. J.; MAGRO, C. B. D.; ZANELLA, G.; FREITAS, E. J.; Taxa de Imposto Efetiva sobre a Renda nas Empresas do Mercosul. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (Online)**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 2, p. 40-57, 2014.

REFLEXOS DA MUDANÇA DE ALÍQUOTA DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO NO RESULTADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

Edineiwes Lima da Rocha¹, Antonio Erivando Xavier Júnior², Thaiseany de Freitas Rêgo³

Resumo: A Desvinculação de Receitas da União (DRU) surgiu em 1994 como uma ferramenta provisória e foi prorrogada até os dias atuais por meio de emendas constitucionais visando a flexibilização do orçamento público e realocação de recursos ociosos para onde há déficit. O presente trabalho tem o objetivo de identificar se a última prorrogação da DRU por meio da EC nº 93/2016, que trouxe um aumento de alíquota de desvinculação de receitas de 20% para 30%, causou reflexos no resultado do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). A amostra selecionada foi os resultados previdenciários do período de 2007 a 2017. Os dados foram coletados de demonstrações mensais de resultados previdenciários disponibilizados no sítio da Previdência Social, corrigidos pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) por se tratarem de valores monetários em períodos diferentes. Os dados mostraram que em todos os anos da amostra houve déficit. Além da análise de 2007 a 2017, por meio do teste de médias foi possível comparar o período de 2014 a 2015, quando a DRU possuía alíquota de 20% com o período de 2016 a 2017, com a alíquota de 30%. Houve uma queda significativa tanto nos resultados mensais, quanto nos anuais após a mudança de percentual da DRU, o que evidencia que isso causou reflexos no resultado, aumentando o déficit. A pesquisa mostrou que o RGPS não possui recursos ociosos, já que apresenta sucessivos déficits, assim, a realocação de receitas do para pagamento de despesas não relacionadas a benefícios previdenciários não se mostra adequada.

Palavras-chave: DRU. Contabilidade pública. Previdência social.

1 INTRODUÇÃO

Em 1994 o Brasil passava por um período de hiperinflação causada pela alta instabilidade política e econômica, quando ocorria um *impeachment* do mandato do presidente Fernando Collor de Mello. Com o objetivo de melhorar a economia o presidente Itamar Franco junto com o então Ministro da Fazenda Fernando Henrique Cardoso criaram e colocaram em prática o Plano Real que tinha como principal objetivo criar uma nova moeda, o Real, e solidificar a economia para os cidadãos, melhorando a imagem do país internacionalmente (Portal do Senado, 2017).

Durante a implementação do Plano Real foi criado o Fundo Social de Emergência (FSE). A ferramenta surgiu com o objetivo de tornar o orçamento público mais maleável,

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela UFERSA - edineiwes@hotmail.com

² Doutor em Administração pela PUC-PR. Professor Adjunto II da UFERSA – erivando@ufersa.edu.br

³ Doutora em Administração pela PUC-PR. Professora Adjunto II da UFERSA – thaiseany@ufersa.edu.br

permitindo que os governantes retirassem recursos, que segundo a constituição eram vinculados, ou seja, deviam ser utilizados em uma destinação específica, e realocá-los a onde julgassem haver maior necessidade durante a elaboração do Plano Plurianual e da Lei Orçamentária Anual. O instrumento passou a se chamar Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) em 1996 e por fim se tornou Desvinculação de Receitas da União (DRU) no ano 2000, como vem sendo chamada até os dias atuais. Apesar das mudanças de nomenclaturas, a finalidade não se alterou.

O instrumento que permite a desvinculação foi promulgado pela emenda constitucional nº 1 de 1º de março de 1994, que autorizou o uso do mesmo para os exercícios financeiros de 1994 e 1995 e desde então passou por sucessivas prorrogações, permitindo a desvinculação de 20% das receitas de contribuições sociais e econômicas. A mais recente prorrogação foi realizada pelo governo por meio da Emenda Constitucional nº 93 de 2016 que aumenta a alíquota de desvinculação para 30% e autoriza o uso da DRU até 2023. Mesmo 23 anos após sua promulgação, a ferramenta continua sendo utilizada com a intenção de quitar a dívida interna, leia-se de juros a bancos e rentistas (AMORIM; MORGADO, 2016). Estudos na área da contabilidade como o de Dias (2011) buscam identificar se ainda existe necessidade da desvinculação concluindo que a ferramenta é benéfica para a administração pública por tornar as receitas mais flexíveis.

Na área do direito, desde a promulgação do FSE (a atual DRU), em 1994, há pesquisas discutindo sobre a ferramenta. Braga (2015) analisa a constitucionalidade da DRU confrontando-a com o inciso XI do artigo 167 da Constituição Federal de 1988 e julga com base em suas análises que não há brechas para a desvinculação de receitas na constituição, tornando a ferramenta inconstitucional. Tal conclusão pode ser considerada um consenso entre os acadêmicos de direito visto que a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) já se posicionou da mesma forma.

Quando a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 31, de 2016 que autorizava o aumento do percentual de desvinculação estava em tramitação, o Portal do Senado Federal abriu uma consulta pública para que as pessoas pudessem manifestar sua opinião. A consulta teve apenas 51 votos, sendo 43 contra e 8 a favor, o que é um número baixíssimo de manifestações, dada a relevância da DRU no orçamento público.

A previdência social atualmente passa por uma reforma com o objetivo de melhorar o resultado e há a possibilidade da DRU ser a causadora do frequente déficit. Com as constantes discussões sobre a DRU, levanta-se o questionamento: **“O aumento da alíquota da**

Desvinculação da Receita da União (DRU) causa reflexos no resultado da Previdência Social?”.

O presente trabalho tem como objetivo observar a evolução dos resultados da Previdência Social ao longo dos últimos anos, a eficácia do sistema previdenciário e identificar se o aumento da alíquota da DRU reflete no resultado da previdência social que apresenta déficits sucessivos. Para isso é necessário analisar os resultados da previdência no período de 2007 a 2017, examinando o comportamento dos mesmos de quando a alíquota de desvinculação era de 20% e comparar com os atuais resultados após a mudança para 30%. Após os testes é possível ter uma visão de como a mudança de alíquota refletiu nos resultados.

A juridicidade da DRU é questionada desde a sua promulgação em 1994 e faz-se necessário identificar se ela cumpre o objetivo proposto, que é flexibilizar o orçamento e evitar que haja recursos ociosos oriundos de superávits, enquanto há déficit em outras áreas. A desvinculação surgiu como algo provisório, mas vem sendo utilizada até hoje com a mesma justificativa. Dessa forma, um estudo sobre a ferramenta tomando como base os reflexos na previdência social é importante para conhecimento da sociedade, visto que o país passa novamente por uma instabilidade política marcada por escândalos de corrupção.

A pesquisa analisa a rigidez da contabilidade pública. É importante um estudo mais aprofundado sobre o princípio da área citada, que é o equilíbrio orçamentário, sendo o mesmo mais enfatizado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Distribuição e vinculação da arrecadação federal

Conforme o estudo de Santos e Camacho (2014) sobre o orçamento do município de Cosmópolis/SP explica, o orçamento público, que englobam os Planos Plurianuais e Leis Orçamentárias Anuais, são elaborados buscando o equilíbrio entre receitas e despesas, estimando com a maior precisão possível o que será arrecadado, e com base nessa estimativa definir as despesas de cada período, garantindo que os serviços públicos sejam realizados e não haja falta de recursos monetários para liquidar todas as despesas causando um déficit, assim como garantir também que não ocorram superávits constantes, evitando que os recursos sejam ociosos.

Giacomoni (2011) diz que receitas não vinculadas são de livre alocação como as receitas de impostos, enquanto as receitas vinculadas obrigam o uso das mesmas para a aquisição de um bem a fim de fornecer um serviço. Um problema que a vinculação das receitas traz é que alguns setores acabam tendo déficit causado por excesso de demanda ou por requerer mais recursos para cobrir as despesas obrigatórias relacionadas a serviços que a própria constituição ou legislação ordinária garantem ao povo, enquanto outros setores têm excesso de recursos por arrecadar muito e não precisar de tudo para poder manter suas atividades e cobrir seus gastos. As vinculações impedem um setor superavitário de transferir recursos para outro setor deficitário.

Ferreira e Lima (2017) explicam que as receitas vinculadas surgem do princípio de que certos recursos arrecadados serão sempre usados para financiar uma determinada despesa, e as mesmas tornam o orçamento dos gestores setoriais mais confortável por não ter que disputar com outros setores um certo recurso, enquanto isso o gestor central do orçamento é prejudicado por essas vinculações por haver um desequilíbrio de recursos.

As contribuições são grande parte da receita orçamentária e diferente dos impostos, elas sempre têm algum objetivo específico, o que faz com que elas sejam sempre vinculadas. Segundo Braga (2016), o inciso XI do artigo 167 da Constituição Federal promulgado em 1988 diz que é vedado o uso de recursos arrecadados de contribuições sociais com despesas que não as relacionadas ao pagamento de benefícios da previdência social. Analisando apenas esse trecho da constituição é possível considerar qualquer desvinculação de receitas contribuições sociais e previdenciárias inconstitucional. Porém, deve-se considerar também o artigo 60, que rege as emendas constitucionais. Já que a vinculação de receitas não caracteriza uma cláusula pétrea, não há impedimento da criação de emenda constitucional que permita desvinculação das mesmas.

De acordo com Lima (2009), a lei orçamentária não possui despesas obrigatórias, ela apenas estima o que irá ser recebido e autoriza pagamentos. Os gestores não têm o poder de definir nenhum gasto como obrigatório, porém a constituição em seu artigo 167, inciso XI diz que receitas de contribuições sociais tratadas pelo artigo 195 devem ser utilizadas apenas para pagamento de benefícios do RGPS que são tratados no artigo 201. Assim surge a obrigatoriedade da execução de despesas para cumprir algo que foi definido como um direito da população em contraprestação com o pagamento dos tributos.

Giacomoni (2011) comenta sobre como a Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, trouxe um princípio que é inserido na Constituição Italiana de 1946 sobre criação de novas despesas ou aumento de alguma

existente. O princípio trata de como o gestor precisa indicar uma forma de custear as despesas que insere no orçamento, ou seja, se há uma despesa nova ou maior em relação ao período anterior, é esperado que haja uma forma de arrecadar recursos para executá-las, justificando os devidos gastos.

2.2 Desvinculação das Receitas da União

A Desvinculação das Receitas da União é uma ferramenta que permite que uma parte de receitas vinculadas a uma determinada despesa segundo a constituição possam ser realocadas a outra destinação em que há falta de recursos, flexibilizando o orçamento para a gestão. A ferramenta surgiu em 1994, quando o Plano Real era colocado em prática e a prioridade era estabilizar a economia que vinha extremamente instável devido a escândalos políticos e uma república nova em desenvolvimento. No início foi promulgada como algo provisório que duraria por dois anos até que o real (a nova moeda implementada no plano) se solidificasse e a economia brasileira não estivesse mais tão turbulenta. No fim a ferramenta ajudou os gestores nessa árdua missão e continuou sendo usada desde então de outras formas (Portal do Senado, 2017).

Autores de diferentes pesquisas na área da contabilidade como Rocha e Dias concordam sobre os benefícios trazidos pela DRU ao orçamento público. Rocha (2016) é uma das autoras que defende o uso da ferramenta e ressalta como o déficit anunciado pelo governo e imprensa não levam em conta as receitas da seguridade social, o que faz o resultado apresentar um superávit de fato. Dias (2011) fala sobre como a DRU por meio de transferências intergovernamentais auxilia no alcance do superávit primário que é essencial desde o estabelecimento das metas fiscais desde 1999.

No Quadro 1 a seguir estão as alterações de denominações da DRU, assim como o dispositivo que a promulgou e a vigência de cada:

Quadro 1: Desvinculação De Receitas – De 1994 A 2016

Denominação	Dispositivo	Vigência
Fundo Social de Emergência (FSE)	ECR nº 1/1994	1994 e 1995
Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)	EC nº 10/1996	1996 e 1º sem. 1997
FEF – Prorrogação	EC nº 17/1997	2º sem. 1997 a 1999
Desvinculação de Receitas da União (DRU)	EC nº 27/2000	2000 a 2003
DRU – Prorrogação 1	EC nº 42/2003	2003 a 2007
DRU – Prorrogação 2	EC nº 56/2007	2008 a 2011

DRU – Prorrogação 3	EC nº 68/2011	2012 a 2015
DRU – Prorrogação 4	EC nº 93/2016	2016 a 2023

Fonte: Adaptado de Dias (2011).

Houveram poucas alterações de conteúdo ao longo das prorrogações, podendo-se citar como uma das mais relevantes, a preservação das principais transferências a estados e municípios na EC nº 27/2000, fazendo com que os mesmos não perdessem com a desvinculação e sendo a principal diferença da DRU para o FSE e FEF (DIAS, 2011). A mais recente prorrogação feita pela Emenda Constitucional 93 de 2016 também trouxe uma importante alteração para a DRU, permitindo seu uso até 2023 pela união, e autorizando também a desvinculação das receitas dos municípios, estados e distrito federal. Além disso houve o aumento da alíquota de 20% que vinha sendo mantida desde 1994 para 30%, flexibilizando mais ainda o orçamento público.

Vale ressaltar que a desvinculação de receitas não impede que as mesmas sejam utilizadas no que eram previamente vinculadas, ou seja, o gestor pode desvincular 30% das receitas vinculadas à seguridade social, mas ainda assim essa porcentagem poderá ser utilizada na mesma no momento em que o gestor julgar que há necessidade para que, desta forma, não haja um déficit causado pela ferramenta (NERY, 2015).

2.3 Financiamento do sistema previdenciário e seu suposto déficit

Rocha (2016) explica como a previdência social é compulsória no Brasil, seja para servidores públicos pelos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) ou para trabalhadores da iniciativa privada pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS), sendo outros regimes complementares optativos. A autora explica ainda que o RGPS é gerido pelo Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) e parte de um pressuposto simples: os trabalhadores contribuem com uma parte do seu salário e os empregadores fazem contribuição patronal de 20% de toda a remuneração devida durante o mês aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços acordo com a Lei 8.212/91, para que a arrecadação total seja repassada como benefício para os que estão aposentados por idade, tempo de contribuição ou invalidez.

É preciso fazer a diferenciação de Seguridade e Previdência Social. A previdência está inserida na seguridade, que por sua vez tem também a saúde e assistência social como competência (NERY, 2015). O mesmo autor também analisa a existência do déficit ou superávit da Previdência Social e encontra alguns problemas na distribuição dos recursos

pagos pelos contribuintes que não são usados exclusivamente para o pagamento de aposentadorias, uma vez que há benefícios de afastamentos e invalidez. Ele cita também como exemplo os trabalhadores rurais que não contribuem com INSS, mas recebem benefício, fazendo com que o sistema não seja tão eficaz e equilibrado como se propõe.

Apesar dos constantes alardes na mídia sobre o déficit da previdência social, o governo continua cumprindo suas funções sociais e as despesas obrigatórias relacionadas à previdência vêm sendo pagas normalmente, indicando que a DRU não estaria afetando o resultado da mesma (DIAS, 2011). No entanto, após anos de especulação, o governo federal criou em 2016 a PEC 287/2016, propondo uma reforma na previdência social alegando que a mesma não estava tendo receita suficiente para o pagamento de benefícios do RGPS. A PEC aumenta o tempo de serviço e contribuição necessário para se aposentar, fazendo com que haja mais contribuintes para cada beneficiado. O argumento do governo pode ser suportado por reformas previdenciárias em países como França, Alemanha e Japão, indicando que é um caminho natural a se seguir. Quando a expectativa de vida de um país aumenta, haverá maior número de aposentados e menos contribuintes (FERREIRA, 2007).

Em outro ponto de vista, ao analisar os fluxos de caixa do INSS, a previdência apresentou superávit em diversos anos considerando a arrecadação líquida e as despesas com benefícios previdenciários do RGPS conforme o estudo de Gentil (2007). A autora argumenta que dos exercícios de 1990 a 2005 analisados, apenas cinco deles apresentou um saldo negativo da previdência, sendo assim, toda a ênfase que a mídia dá a esse suposto déficit seria devido a desvinculação das receitas, que resulta em uma falta de recursos para pagar as despesas obrigatórias da previdência.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Oliveira (2011) a metodologia de uma pesquisa é o caminho a ser seguido para que o conhecimento científico seja constituído. O presente trabalho classifica-se como sendo uma pesquisa descritiva e documental com análise do tipo quantitativa.

A coleta de dados foi feita por meio eletrônico, via internet no site da Secretaria da Previdência do Ministério da Fazenda, onde são publicados com frequência mensal os resultados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Esses resultados são divulgados por meio de demonstrações simplificadas e gráficos que mostram a evolução dos valores referentes ao RGPS. As demonstrações mostram o confronto da arrecadação líquida, que é constituída pela arrecadação líquida urbana e rural, Comprev e a Desoneração da folha de

pagamento com as despesas com benefícios que por sua vez é constituída pelos Benefícios Previdenciários, passivo judicial e Comprev. O confronto da arrecadação com as despesas resulta no resultado previdenciário, foco do presente estudo.

A técnica de análise utilizada na pesquisa é o teste de hipótese. Segundo Silva (2017), hipótese é “o que está suposto”. O autor ainda indica que após a determinação do problema da pesquisa, é definida a principal resposta provável à pergunta, que não necessariamente será a resposta dada pelo trabalho científico. Assim, a hipótese é uma espécie de solução temporária para o problema de pesquisa enquanto a mesma é desenvolvida. Os dados do estudo são secundários, uma vez que os mesmos receberam uma forma de tratamento nas demonstrações onde constam.

No presente estudo é trabalhada a Hipótese Alternativa (H_1) de que o aumento da alíquota de desvinculação da DRU reflete nos resultados do RGPS, uma vez que a ferramenta permite deslocar os recursos que seriam usados apenas nas despesas relativas a previdência para outra destinação. A Hipótese nula (H_0) é de que a mudança de alíquota não causou reflexo algum nos resultados do RGPS.

O recorte amostral utilizado consiste nas demonstrações dos Resultados Previdenciários mensais de 2007 a 2017. Esse recorte não é probabilístico e foi escolhido devido a acessibilidade, o que quer dizer, segundo Gil (2008) que o resultado não necessariamente irá se repetir em possíveis reaplicações do teste, porém a amostra selecionada para o trabalho é de um período recente, com o objetivo de retratar a situação atual do RGPS que passa por uma crise e conta com possíveis reformas, fatos que trazem a necessidade de utilizar a amostra mencionada para dar maior relevância ao estudo.

Os dados coletados nas demonstrações estavam em milhões de reais e em valores nominais. Por se tratar de valores monetários em diferentes períodos, foi feita a correção dos valores por meio do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) no programa online DrCalc, trazendo todos os valores para o mês de Dezembro de 2017, último mês da amostra. O INPC foi definido como o índice de atualização monetária por ser o mesmo utilizado nas próprias demonstrações de resultado da Previdência Social disponibilizados no *site* oficial ao comparar resultados atuais e históricos. Com os resultados atualizados para a mesma data, foi possível fazer uma análise dos resultados anuais, somando os 12 meses de cada ano.

Após a coleta de dados foi feita uma observação da evolução dos Resultados Previdenciários mensais do período de 2007 a 2015, época em que a EC nº 56/2007 e a EC nº 68/2011 estavam em vigência e a DRU tinha a alíquota de desvinculação de 20%, assim como dos resultados mensais de 2016 e 2017, época em que a EC nº 93/2016 já estava em vigor,

alterando o percentual de desvinculação para 30%. O teste T de diferença de médias foi feito por meio do Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) versão 25.0, apenas com os resultados mensais de 2014 a 2017 devido ao número de observações após o aumento da alíquota ser de 24 meses. Portanto, o teste foi feito com os 24 meses imediatamente anteriores a alteração da alíquota.

O teste T foi escolhido por demonstrar com relevância estatística as diferenças entre os dois resultados mensais médios dos períodos recortados da amostra. A hipótese Por meio do teste de médias, que foi feito por meio do Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) versão 20.0, tornou-se possível visualizar se a mudança de alíquota causou reflexos, negativos ou positivos, nos resultados do RGPS com relevância estatística.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Para evitar distorções na análise por se tratar da comparação de valor em períodos de tempo diferentes, estes foram corrigidos pelo INPC para dezembro de 2017, possibilitando uma observação mais coerente que se fossem utilizados os valores correntes.

Partindo para a análise de resultados anuais, percebe-se que a arrecadação líquida não possui grandes variações ao longo dos últimos 11 anos. Na tabela 1 a seguir há os valores nominais da arrecadação e os corrigidos pelo INPC:

Tabela 1 – Arrecadação líquida anual, Despesas com benefícios previdenciários e Resultado previdenciário de 2007 a 2017 (Milhões de reais)

Ano	Arrecadação líquida		Despesas com benefícios previdenciários		Resultado previdenciário	
	Valor corrente	Valor constante	Valor corrente	Valor constante	Valor corrente	Valor constante
2007	140.411,80	259.876,56	185.293,40	343.029,86	- 44.881,60	- 83.153,30
2008	163.355,30	283.834,36	199.562,00	350.208,43	- 36.206,70	- 66.374,08
2009	182.008,40	300.707,20	224.876,40	371.765,87	- 42.868,00	- 71.058,67
2010	211.968,40	333.513,98	254.858,60	401.518,73	- 42.890,20	- 68.004,76
2011	245.891,90	363.539,17	281.438,20	416.652,15	- 35.546,30	- 53.112,97
2012	275.764,70	386.106,35	316.589,50	444.406,90	- 40.824,80	- 58.300,55
2013	307.147,00	404.234,70	357.003,10	470.246,92	- 49.856,10	- 66.012,22
2014	337.503,10	419.129,78	394.201,20	489.599,35	- 56.698,10	- 70.469,57
2015	350.272,00	399.282,34	436.090,10	496.984,03	- 85.818,10	- 97.701,70
2016	358.137,30	372.464,39	507.871,30	527.780,75	- 149.734,00	- 155.316,36
2017	374.784,80	377.299,59	557.234,80	561.033,70	- 182.450,00	- 183.734,11

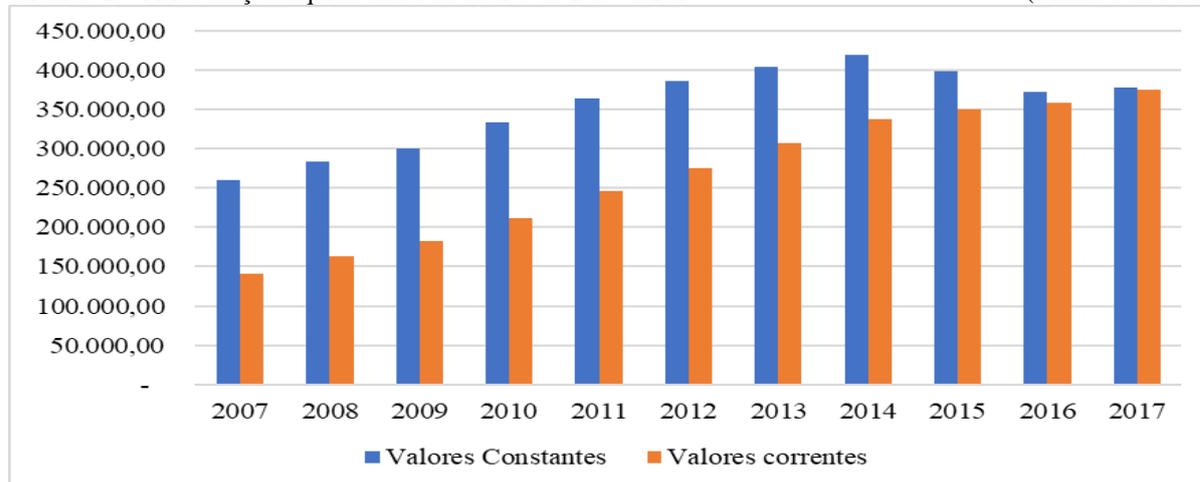
Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Nota.: Valores atualizados pelo INPC data base 12/2017

Em valores constantes, a arrecadação anual média entre 2007 e 2015, com a DRU tendo um percentual de 20%, era de R\$ 350.024.940.000, enquanto a média de 2016 e 2017 passam para R\$ 374.881.990.000 com o aumento de alíquota da DRU para 30%.

A seguir, o gráfico 1 ilustra a evolução da arrecadação líquida anual:

Gráfico 1 – Arrecadação líquida anual do RGPS de 2007 a 2017 (Milhões de reais)



Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Apesar de em valores correntes a arrecadação só crescer em todos os anos, nota-se que em valores constantes a arrecadação vinha crescendo entre 2007 e 2014, o que é uma tendência natural de receitas públicas. Contudo, nos exercícios de 2015 e 2016 houve quedas. A mesma voltou a subir sutilmente em 2017 com diferença de 1,3% em relação a 2016.

As despesas com benefícios previdenciários não apresentam grandes alterações e mantêm um crescimento padronizado. Na tabela 1 é possível visualizar isso tanto em valores nominais (correntes) quanto os valores corrigidos (constantes). Tanto em valores constantes quanto em correntes houve crescimento de despesas em todos os anos da amostra, mesmo que alguns mais que outros, sendo, em valores constantes, uma média de 5% por ano.

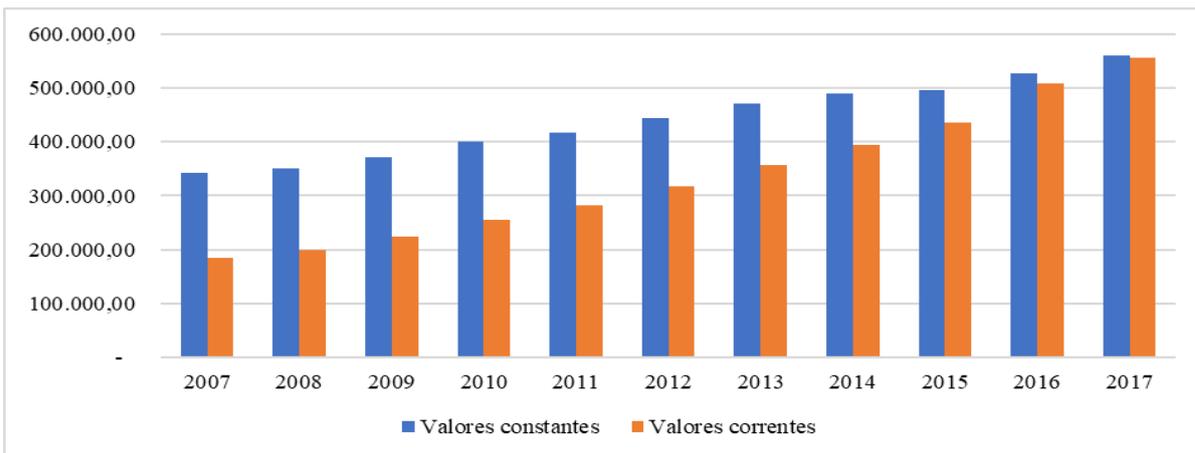
A variação que mais fugiu do padrão ocorreu no ano de 2015 quando as despesas cresceram apenas 1,51% em relação a 2014. Não houve outras alterações discrepantes que fugiram do padrão.

As despesas com benefícios de 2007 a 2015 eram em média R\$ 420.490.250.000, já entre 2016 e 2017 passaram para R\$ 544.407.220.000. Tal diferença se mostra maior que a da arrecadação que cresceu pouco mais de 24 milhões de reais.

Já se tratando do resultado previdenciário, foco principal do estudo, em nenhum dos 11 anos houve superávit. Esse é o principal argumento para as propostas de reformas no RGPS.

O gráfico 2 mostra a evolução das despesas com benefícios previdenciários:

Gráfico 2 – Despesas com benefícios previdenciários do RGPS de 2007 a 2017 (Milhões de reais)



Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Nos resultados previdenciários é onde se encontram as maiores discrepâncias. O valor médio do déficit previdenciário entre 2007 e 2015, período em que a DRU tinha percentual de 20%, é de R\$ 70.465.311.058, já entre 2016 e 2017 com a DRU com percentual de 30%, esse déficit médio salta para R\$ 169.525.235.994, ou seja, mais que o dobro.

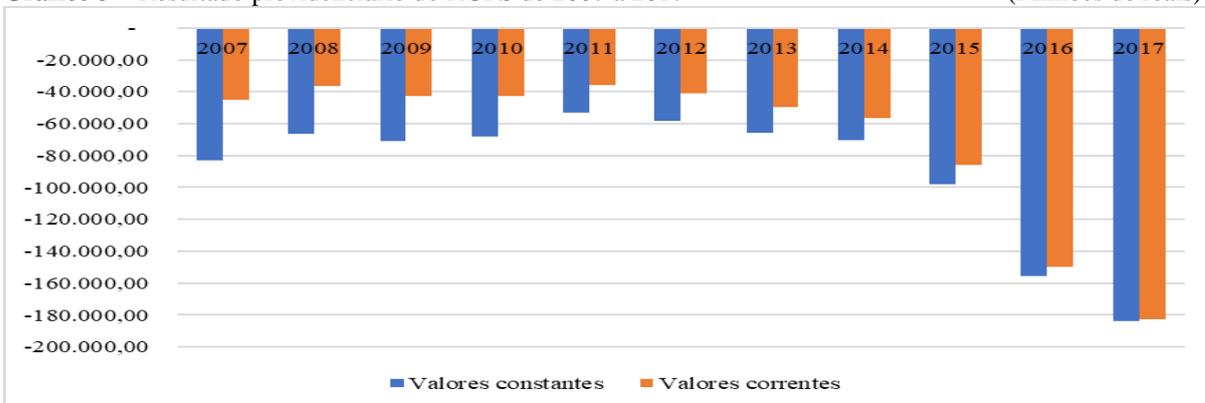
Pequenas oscilações entre crescimento e decréscimo do resultado ocorreram entre 2007 e 2015, até que no exercício de 2016 é perceptível um drástico aumento no déficit, ano em que ocorreu o aumento da alíquota da DRU. Em 2017 também houve aumento no déficit, porém não tão alto quanto em 2016.

Pequenas oscilações entre crescimento e decréscimo do resultado ocorreram entre 2007 e 2015, até que no exercício de 2016 é perceptível um drástico aumento no déficit, ano em que ocorreu o aumento da alíquota da DRU. Em 2017 também houve aumento no déficit, porém não tão alto quanto em 2016.

É possível visualizar as oscilações dos valores no gráfico 3:

Gráfico 3 – Resultado previdenciário do RGPS de 2007 a 2017

(Milhões de reais)



Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Pequenas oscilações entre crescimento e decréscimo do resultado ocorreram entre 2007 e 2015, até que no exercício de 2016 é perceptível um drástico aumento no déficit, ano

em que ocorreu o aumento da alíquota da DRU. Em 2017 também houve aumento no déficit, porém não tão alto quanto em 2016.

É evidente que a evolução não tem sido favorável. Além de haver déficit em todos os anos da amostra, não há qualquer indício de que o resultado virá a melhorar. Uma vez que não é possível pagar as despesas com benefícios previdenciários com a arrecadação líquida, o RGPS não se mostra um sistema eficaz e não possui recursos ociosos para justificar o uso da desvinculação de sua arrecadação para pagamentos de outras despesas públicas não relacionadas a Previdência.

Na tabela 2 é possível visualizar as variações durante os anos:

Tabela 2 – Variações do resultado previdenciários de 2007 a 2017 (INPC 12/2017) (Milhões de reais)

Ano	Resultado previdenciário	Varição em relação ao ano anterior
2007	- 83.153,3	-
2008	- 66.374,1	-20,18%
2009	- 71.058,7	7,06%
2010	- 68.004,8	-4,30%
2011	- 53.113,0	-21,90%
2012	- 58.300,5	9,77%
2013	- 66.012,2	13,23%
2014	- 70.469,6	6,75%
2015	- 97.701,7	38,64%
2016	- 155.316,4	58,97%
2017	- 183.734,1	18,30%

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

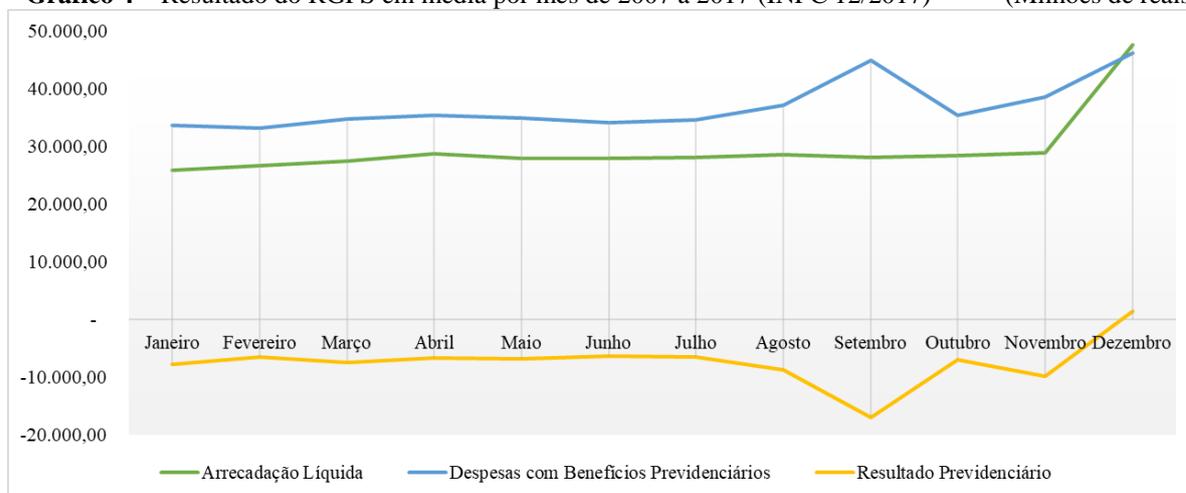
Tanto em 2008 quanto em 2011 o déficit foi reduzido. Em 2008 o resultado melhorou em 20,18% em relação a 2007, enquanto em 2011 o déficit ficou 21,9% menor em comparação a 2010, que também teve uma sutil melhora de 4,3%. Nos demais anos da amostra houve um crescimento de déficit, leia-se 7 dos 10 anos em que se pôde observar a variação.

Enquanto a variação média entre 2007 e 2015, com a DRU tendo alíquota de 20%, era de crescimento de déficit de 3,63% ao ano, entre 2016 e 2017, com o aumento da DRU para 30%, a variação média saltou para 38,63%.

O gráfico 4 mostra a média da arrecadação líquida, despesas com benefícios e resultado do RGPS por mês. Pode-se observar que há um padrão na arrecadação e nas despesas durante o ano. De janeiro a agosto há poucas variações, mas é possível notar diferenças nos meses de Setembro e Dezembro. No mês de Dezembro há um grande aumento

na arrecadação e despesas devido ao 13º salário, que aumenta a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Gráfico 4 – Resultado do RGPS em média por mês de 2007 a 2017 (INPC 12/2017) (Milhões de reais)

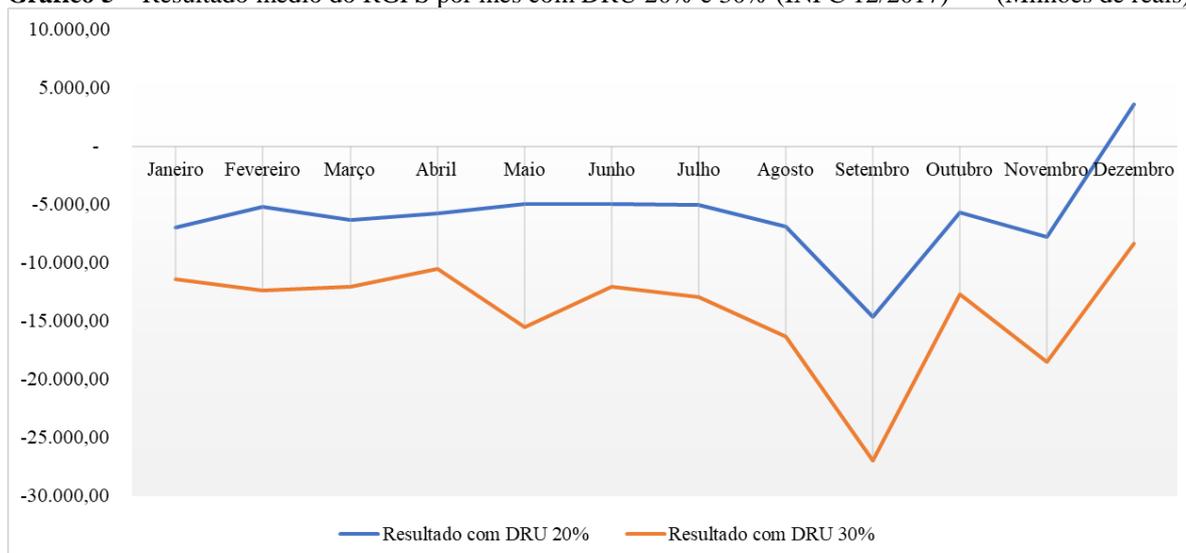


Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A média do resultado nos últimos 11 anos do referido mês é de superávit de R\$ 1.448.532.925,99, sendo o melhor resultado médio mensal. Já Setembro apresenta a pior média, com um déficit de R\$ 16.861.069.952,07, provavelmente devido ao pagamento da primeira parcela do 13º que geralmente ocorre nesse mês, o que aumenta as despesas consideravelmente mesmo com a arrecadação normal.

No gráfico 5 é possível visualizar a diferença entre o resultado mensal médio com a DRU a 20% e 30%.

Gráfico 5 – Resultado médio do RGPS por mês com DRU 20% e 30% (INPC 12/2017) (Milhões de reais)



Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Apesar dos resultados não serem satisfatórios na linha em azul, após o aumento da alíquota todos os meses tiveram um resultado médio ainda pior, sendo que o mês de dezembro, antes o único com superávit, também ficasse com déficit.

A estatística descritiva, assim como o teste de médias, foi feita apenas com os resultados mensais de 2014 a 2015 e de 2016 a 2017, para que houvesse o mesmo número de observações com os dois períodos com as diferentes alíquotas da DRU.

A tabela 3 a seguir mostra a estatística descritiva das médias dos resultados mensais:

Tabela 3 – Análise com base em estatística descritiva

	DRU 20%	DRU 30%
Média	- 7.007,14	- 14.127,10
Erro padrão	1.113,27	1.016,39
Desvio padrão	5.453,89	4.979,28
Variância da amostra	29.744.949,39	24.793.211,41
Mínimo	- 22.094,01	- 28.294,64
Máximo	3.330,08	- 7.005,54
Contagem	24	24

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Conforme a tabela 3 com a estatística descritiva indica, as médias de resultados mensais de 2014 a 2015 comparados com os de 2016 a 2017 se mostram diferentes, mesmo com os valores corrigidos. Nota-se também a diferença entre os valores máximos de cada espaço de tempo. Enquanto com a DRU de 20% o resultado máximo foi de superávit de R\$ 3.330.080.000, com a DRU de 30% o resultado mais alto foi déficit de 7.005.540.000, nem sequer próximo do equilíbrio.

A contagem do primeiro conjunto de dados é de 24 meses, sendo os 2 últimos anos da amostra em que o percentual de desvinculação era de 20% e de 24 meses nos dois últimos após a mudança de alíquota.

O teste de médias foi feito com a finalidade de comparar os resultados previdenciários mensais de Janeiro de 2014 a Dezembro de 2015 com os de Janeiro de 2016 a Dezembro de 2017. O recorte se deve a mudança de alíquota da DRU para 30% que ocorreu em Janeiro de 2016. A seguir, na tabela 6 há o resultado do teste t de diferença médias:

Tabela 4 – Teste de diferença de médias

Média DRU 20%	- 7.007,14
Média DRU 30%	- 14.127,10
Variância DRU 20%	29.744.949,39
Variância DRU 30%	24.793.211,41
Stat t	4,72
P(T<=t) uni-caudal	0,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Nota: *Significância estatística a 1%. Foram realizadas 24 observações nos meses com a DRU de 20% e 24 observações com DRU de 30%.

O resultado do teste mostra que enquanto no primeiro período a média mensal é de déficit de R\$ 7.007.140.000, o segundo período tem uma média de déficit de R\$ 14.127.110.000, ou seja, uma diferença de mais de 7 bilhões de reais. O teste constata a diferença das duas médias com significância estatística a 1%.

Os resultados do teste mostram que, conforme a hipótese estabelecida na pesquisa dizia, o aumento da alíquota da DRU causa reflexos no déficit da previdência, aumentando o mesmo, já que imediatamente após a mudança de percentual, o resultado caiu drasticamente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A DRU surgiu como uma ferramenta provisória em 1994, porém vem sendo prorrogada desde então. A justificativa principal é de que a rigidez orçamentária prejudicava os resultados públicos e flexibilizar o orçamento ajudaria a melhorar e trazer um equilíbrio.

Esta pesquisa foi elaborada com o objetivo de identificar se o aumento da alíquota da DRU reflete no resultado da previdência social, que apresenta déficits sucessivos. Os dados foram coletados em demonstrações mensais de resultados previdenciários de 2007 a 2017 disponíveis no site da Previdência Social. Após a coleta, os valores monetários foram corrigidos pelo INPC para que a análise não ficasse distorcida. Após as correções, foi feita a análise descritiva dos resultados mensais e anuais, assim como da arrecadação líquida e despesa com benefícios previdenciários.

Foram apresentadas duas hipóteses no início da pesquisa: a hipótese H_1 , que confirma a influência da mudança de alíquota nos resultados do RGPS, e a hipótese H_0 , que discorda da hipótese anterior. Hipótese Alternativa (H_1) se comprovou após a coleta de dados e testes do trabalho.

Há evidências de que a evolução do resultado previdenciário não tem sido favorável, com um déficit crescente e sem sinais de melhora. O RGPS não se mostra eficaz, uma vez que não é possível pagar os benefícios previdenciários com a arrecadação líquida. Não há recursos ociosos para justificar o uso da desvinculação de sua arrecadação para pagamentos de outras despesas públicas não relacionadas a Previdência.

Com base nos dados levantados pelo estudo, pode-se constatar uma forte relação da mudança de alíquota da DRU com o crescimento do déficit do RGPS. Foi possível notar que no ano de 2016, quando a alíquota da DRU aumentou de 20% para 30%, o resultado previdenciário teve uma abrupta variação, fazendo com que o déficit subisse 58,97% já no primeiro ano da mudança de alíquota, passando para uma insuficiência de R\$

155.316.400.000. Em 2017 o crescimento não foi tão significativo quanto em 2016, o que torna evidente que o ponto de ruptura aconteceu entre 2015 e 2016.

As conclusões são reforçadas pela significância estatística a 1% do teste de médias que mostrou a diferença substancial de mais de 9 milhões de reais entre os resultados mensais dos anos em que a DRU tinha alíquota de 20% e os anos em que ela passou a ser de 30%.

Tais conclusões vão de encontro com o trabalho de Ferreira e Lima (2017), mostrando que a DRU é apenas uma forma cômoda de driblar a rigidez orçamentária. Paralelamente também vai contra as conclusões de Dias (2011) que afirma que a DRU não prejudica significativamente o a seguridade social, uma vez que os dados mostram que o aumento da alíquota causou um aumento no déficit.

Como limitações da pesquisa pode ser citada a falta de detalhamento nas demonstrações disponibilizadas no sítio da Previdência Social, as quais não evidenciam a receita antes e após a desvinculação, mas apenas a arrecadação líquida. Devido a alteração de alíquota da DRU ser recente, o número de observações foi reduzido. A exclusão de fatores externos como aumento de desemprego, sobretudo no ao de 2015, também pode ter influência nos resultados.

Para estudos futuros recomenda-se usar os resultados dos anos posteriores, observando os resultados seguintes, assim como de anos em que a desvinculação de receitas não existia, ou seja, 1994, podendo comparar a arrecadação antes e após a incidência da DRU. É possível também fazer uma análise de fatores como inflação, desemprego, crescimento da expectativa de vida, queda de natalidade, entre outros que podem ter relação com a piora no resultado do RGPS.

REFERÊNCIAS

AMORIM, M. C. S.; MORGADO, F. Impacto da nova Desvinculação de Receitas da União para o Sistema Único de Saúde. **Revista da Faculdade de Ciências Médicas de Sorocaba**, Sorocaba, v. 18, n. 3, p. 128, jul./set. 2016.

BRAGA, K. C. A inconstitucionalidade da DRU sob a luz do inciso XI do artigo 167 da Constituição Federal e a falsa ideia do déficit previdenciário. **JURIS**, Rio Grande, v. 24, n. 2 p. 39-62, jul./dez. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nos 1/1992 a 68/2011, pelo Decreto Legislativo nº 186/2008 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nos 1 a 6/1994. 35. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2012.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 93**, de 8 de setembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 2016. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm. Acesso em: 10 out. 2017.

DIAS, F. A. C. Desvinculação de Receitas da União, ainda é necessária? **Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado**, out. 2011. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-103-desvinculacao-de-receitas-da-uniao-ainda-necessaria>. Acesso em: 07 nov. 2017.

FERREIRA, F. G. B. C.; LIMA, R. A. A Desvinculação das Receitas da União (DRU) como Instrumento de Flexibilização do Orçamento Público no Brasil: Necessidade ou Distorção?. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 2, n. 2, p. 309-330, 2017.

FERREIRA, S. G. Sistemas de Previdência em Países Industrializados: A Crise e suas Soluções?. **Previdência no Brasil: debates, dilemas e escolhas**. Rio de Janeiro: Ipea, 2007.

GENTIL, D. L. A falsa crise do Sistema de Seguridade Social no Brasil: uma análise financeira do período 1990-2005. **Congresso Trabalhista Brasileiro**. Brasília: 7/11 fev. 2007.

GIACOMONI, J. Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária. **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. 1ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais**, 2011.

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

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Algumas observações sobre orçamento impositivo no Brasil. **Planejamento e políticas públicas**, n. 26, 2009.

NERY, P. F. A Previdência Tem Déficit ou Superávit? Considerações em tempos de “CPMF da Previdência”. **Boletim Legislativo Nº 37, de 2015**. Disponível em

<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol37>. Acesso em: 13 fev. 2018.

OLIVEIRA, A. B. N. **Métodos da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, p. 19-21, 2011.

PORTAL DO SENADO FEDERAL. **DRU**. Senado Notícias. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>. Acesso em: 10 out. 2017.

ROCHA, F. R. F. A disputa do fundo público da Previdência Social no contexto da mundialização do capital. **Revista de Políticas Públicas** [on-line], v. 20, p. 473-492, 2016. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=321149853004>. Acesso em: 12 fev. 2018.

SANTOS, L. A.; CAMACHO, E. U. Orçamento público municipal: uma análise no município de Cosmópolis/SP com enfoque no equilíbrio das receitas x despesas no período de 2007 a 2012. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**. Vol. 2, nº 2, p. 82-94, 2014.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 2017.

APLICAÇÃO DOS MODELOS DE PREVISÃO DE INSOLVÊNCIA: UM COMPARATIVO EM EMPRESAS LISTADAS NA B3

Amanda Samylli da Silva¹; Prof^a. Ma. Rosângela Queiroz Souza Valdevino²; Prof^a. Dr^a.

Adriana Martins de Oliveira³

RESUMO

A análise da insolvência empresarial representa um avanço significativo quanto à resolução de problemas que uma instituição pode enfrentar. Antecipar a identificação de um estado de insolvência é de grande interesse, tanto para as empresas como para as pessoas ligadas direta ou indiretamente a elas. O objetivo principal desse estudo é avaliar a similaridade de solvência ou insolvência que os modelos Elizabestky (1976), Kanitz (1978) e Matias (1978) indicam para as empresas listadas na B3. Foram analisadas 25 (vinte e cinco) empresas de diferentes ramos de atuação que negociam no mercado de ações brasileiro e apresentaram crescimento negativo para o ano de 2016. Inicialmente, foram aplicados os índices descritos em tabelas elaboradas no Excel, versão Windows 2010 e, a posteriori, foi utilizado o software estatístico SPSS (*Statistical Package for Social Sciences*), versão 20, sendo feita a análise de *clusters*. As variáveis analisadas (Z 2014 e Z 2015) apresentaram-se significantes e independentes (H_0) com base no cálculo Pearson. Os resultados obtidos com a pesquisa confirmam a similaridade de predição de insolvência objetivada pelos modelos abordados pois, tanto Elizabestky, quanto Kanitz ou Matias caracterizam em seus modelos os diversos critérios que qualificam uma empresa como insolvência, tendo sido possível confirmar a similaridade individual desses modelos.

Palavras-chave: Análise de previsão de insolvência; *Clusters*; *Índices*.

1 INTRODUÇÃO

A utilização de mecanismos eficazes no processo decisório das entidades representa o diferencial competitivo de maior relevância no cenário econômico atual. Torna-se notória a necessidade de evidenciar, com maior fidedignidade, a situação patrimonial das empresas brasileiras, principalmente com relação à solvência das companhias e os impactos que estes causam no âmbito econômico-social.

Ao explorar os indicadores extraídos das demonstrações contábeis, está-se colaborando no processo de tomada de decisão, pois estes indicadores auxiliam na avaliação do grau de solvabilidade empresarial (ONUSIC; KASSAI; VIANA, 2004). Influenciados pelas constantes transações econômicas, os gestores buscam transformar a estrutura organizacional e aprimorar o controle de gestão por parte da organização, a fim de que seus instrumentos administrativos se tornem capazes de aperfeiçoar o desenvolvimento de suas atividades, solvendo as exigências feitas pelo mercado (BIROLO; CITTADIN; RITA; 2011).

Diante do contexto, o problema desta pesquisa é formulado pelo seguinte questionamento: qual a similaridade de solvência ou insolvência que os modelos Elizabestky

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela UERN, amandasamylli@hotmail.com.

² Mestre em Administração de Empresas pela UNIFOR, rosangelaqueiroz84@yahoo.com.br.

³ Doutora em Administração pela PUC-PR, adrianamartins@uern.br.

(1976), Kanitz (1978) e Matias (1978) indicam para as empresas listadas na B3 para o ano de 2016? Seguindo o mesmo raciocínio, a pesquisa tem como objetivo geral avaliar a similaridade de solvência ou insolvência que os modelos Elizabestky (1976), Kanitz (1978) e Matias (1978) indicam para as empresas listadas na Brasil, Bolsa, Balcão.

A pesquisa contribuiu no sentido de compreender os modelos de insolvência para análise financeira das empresas é considerada relevante, na visão de Silva et al. (2012), pois atribuem uma probabilidade do descumprimento das obrigações adquiridas a curto e médio prazo. A antecipação da previsão de falência permite aos gestores dispor de tempo hábil para adoção de medidas que poderão reverter uma situação financeira difícil, evitando, desta forma, gerar grandes ônus à instituição (HORTA et al., 2015). A metodologia abordada na pesquisa é descritiva e quantitativa. Os dados primários analisados foram obtidos a partir das demonstrações contábeis das empresas selecionadas, disponibilizadas pela Brasil, Bolsa, Balcão (B3). Os dados secundários foram embasados a partir de livros, artigos, revistas, periódicos e pesquisas nacionais e/ou internacionais, sendo estes eletrônicos ou não.

O trabalho encontra-se dividido em cinco etapas, sendo Introdução, na qual se pode observar uma breve explanação acerca do tema abordado; Referencial Teórico, apresentando as diversas opiniões dos autores, trazendo o embasamento bibliográfico a respeito do tema abordado. Em seguida, apresenta-se a metodologia utilizada na realização do presente trabalho; na quarta etapa são apresentados os resultados e a interpretação dos dados coletados e, por último, as conclusões obtidas e as referências de toda bibliografia utilizada.

2 REFERENCIAL TEORICO

Analisar a saúde financeira das organizações por meio de suas demonstrações contábeis deve ser uma preocupação constante para os gestores, uma vez que o processo de falência de uma instituição não se dá de um momento para o outro, mas, sim, é constituído de sutis detalhes apresentados no decorrer do tempo (KANITZ, 1974).

Neste tópico, foi apresentado um resumo dos estudos desenvolvidos por pesquisadores a respeito das análises das demonstrações contábeis e os indicies de insolvência estudados neste artigo.

2.1 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A análise feita sobre as demonstrações contábeis surgiu com a finalidade de avaliar a mutação da riqueza do homem, desde os primeiros proprietários de rebanhos às grandes corporações (MARION, 2012), tendo o analista a preocupação de registrar as variações

quantitativas e qualitativas das distintas categorias de bens incluídos em seus inventários (IUDÍCIBUS, 2013). As informações obtidas destas análises refletem a realidade empresarial de forma transparente, confiável e relevante para seus diversos usuários (BIROLO; CITTADIN; RITTA, 2011). Entretanto, conforme afirma Schvirck (2006), os relatórios contábeis são formados por diversos valores que, por si só, não possibilitam total esclarecimento aos leitores, sendo assim, aplicando técnicas de análise de balanços cujo objetivo é facilitar a obtenção das informações. Esse processo deve iniciar-se pela escolha dos indicadores que nortearão o trabalho, baseando-o em padrões definidos.

Com relação aos índices de insolvência, Onusick, Kassai e Viana (2004) citam que os bancos utilizam esses modelos para a verificação dos riscos na concessão de empréstimos, em que esses modelos são utilizados como ferramentas de apoio a contabilidade, auxiliando auditores na avaliação do desempenho de seus clientes.

Marion (2010) afirma, ainda, que só é possível obter as condições de avaliar a situação econômico-financeira da empresa por meios de três parâmetros fundamentais para a análise, que são: liquidez, endividamento, rentabilidade. Esse tripé representa o que Marion (2010) considera a harmonia ideal entre a situação financeira (liquidez), econômica (rentabilidade) e a estrutura do capital (endividamento), caracterizando, respectivamente, a capacidade de liquidação de dívidas, os lucros obtidos no período e o dinheiro dos proprietários ou de terceiros aplicado na entidade, ou seja, a entrada de recursos.

2.2 SOLVÊNCIA E INSOLVÊNCIA EMPRESARIAL

Ferreira e Neves (2011) parametriza a capacidade de cumprir com as obrigações em curto prazo, na medida em que estas se realizam, como a liquidez empresarial, sendo esta correspondente à solvência da posição financeira global da organização. Esta liquidez baixa ou declinante é um percussor comum, para o autor, de dificuldades financeiras ou falência.

Braga, Nossa e Marques (2004) chamam atenção para a comum aceitação da expressão situação financeira como sinônimo de capacidade de solvência, enquanto que situação econômico-financeira é relacionada com um conceito mais amplo, envolvendo, inclusive, a geração de lucros. De fato, se a empresa possui uma boa situação econômico-financeira é porque ela mantém um adequado equilíbrio entre liquidez e rentabilidade.

Cabe salientar, contudo, que para Kuhn e Lampert (2012) liquidez não é sinônimo de solvência, tendo em vista que, para este, liquidez é a capacidade de liquidação de obrigações em dia, por meio do giro do negócio, já a solvência é a capacidade de liquidar todas as dívidas da empresa, mesmo que, para tanto, seja necessário desfazer-se até mesmo de Ativos

Imobilizados da instituição. Nesse contexto, podemos associar a liquidez como capacidade de curto prazo para o cumprimento de obrigações, e caracterizar a solvência como relações de médio e longo prazo. Kuhn e Lampert (2012) ainda afirmam que para uma empresa ser enquadrada como insolvente, seu passível exigível deve ser maior que o seu ativo total.

De acordo com Guimarães e Moreira (2008), insolvência significa insuficiência do ativo do devedor mediante seu passivo. Wruck (1990) explica que termo insolvência é associado a dificuldades financeiras, causando certa confusão, pois, para o autor, dificuldades financeiras caracterizam situações em que o fluxo de caixa apresenta-se incapaz de cobrir obrigações correntes, e insolvência é a incapacidade de pagar dívidas. Já Matias e Siqueira (1996) consideram a situação de liquidação ou intervenção do Banco Central para com a instituição como estado de insolvência.

Diversas causas são apontadas como potenciais que favorecem o processo de insolvência. Autores como Mendes e Ferreira (2008) relatam sobre a instabilidade no mercado nacional, os reflexos no mercado internacional, a política de contribuições e tributação a que as empresas estão sujeitas como sendo alguns dos motivos. Já Famá e Grava (2000) afirmam ser o inadimplemento tanto causa da baixa liquidez quanto consequência da insolvência. Mesmo a vaticinação de insolvência sendo um instrumento antigo de avaliação da estrutura empresarial, esta pode ser enriquecida pela inclusão de modelos preditivos e estruturados a partir de métodos estatísticos representados pelos modelos de insolvência (PINHEIRO et al., 2007).

2.3 ANÁLISE DE INSOLVÊNCIA

Os modelos de previsão de insolvência apresentam notório auxílio na avaliação de riscos empresariais, sendo também uma ferramenta necessária no processo decisório da instituição, utilizado tanto por usuários internos quanto por usuários externos das informações patrimoniais (ONUSIC; KASSAI. VIANA, 2004). Surgindo da necessidade de resguardar os interesses dos agentes que transacionam no mercado, os modelos de previsão de insolvência possuem a possibilidade de avaliar a predisposição à insolvência, sendo considerados, assim, suporte e avaliação da performance econômica e financeira das organizações (PINHEIRO et al., 2007).

2.3.1 Modelo de previsão de insolvência Elizabestky

O modelo desenvolvido por Roberto Elizabestky em 1976 teve sua finalidade voltada para análise de crédito em bancos comerciais da época (SILVA et al., 2002). Schrickel (2000) enfatiza que a concessão do crédito deve passar por uma análise, cujo objetivo é avaliar tanto

os riscos na operação quanto a capacidade de pagamento do cliente. Blatt (2000) complementa dizendo que a análise do crédito é uma ferramenta fundamental para a decisão do crédito, pois averigua a situação global do devedor, relacionando seu desempenho econômico-financeiro. Entretanto, Kassai e Kassai (1998) contestavam a sua eficácia para a mesma análise afirmando que o modelo desenvolvido não obteria o mesmo êxito, para o ano de 1998, se comparado à época de seu estudo. Matarazzo (2003, apud SILVA et al., 2012) apresenta que, segundo Elizabestky, para valores de Z inferiores a 0,5, a empresa apresenta-se insolvente; para valores superiores, a empresa é solvente. Diferentemente de Kanitz, Elizabestky determina um ponto crítico para sua análise, e é a partir desse que a interpretação dos índices é realizada.

Quanto ao que diz respeito ao processo de tomada de decisão empresarial, não se deve excluir por inteiro o julgamento humano (BIROLO, CITTADIN, RITTA, 2011). Contudo, a avaliação de um sistema de crédito pode ser grandemente beneficiado com o auxílio de modelos matemáticos que possibilitem uma melhor quantificação dos dados existentes (ELIZABETSKY, 1976).

2.3.2 Modelo de previsão de insolvência Kanitz

Kanitz desenvolveu um modelo estatístico no qual é possível identificar, com certo grau de segurança, a perspectiva de liquidez de uma empresa, usando para isto o fator de insolvência, capaz de qualificar as empresas e o possível grau de falência (SILVA et al., 2012). Utilizando-se de uma combinação de índices contábeis, ponderados estatisticamente e de ordem relativamente complexa, elaborou-se uma fórmula cujo propósito é a obtenção do fator de insolvência. Fator este que pode ser aplicado para qualquer empresa (KANITZ, 1974).

Após a aplicação da fórmula, obtém-se o índice de insolvência das empresas, no qual quanto menor for o valor encontrado, maior o risco de falência, para valores iguais ou inferiores a -3∞ , sendo inversamente proporcional para números iguais ou superiores a 0∞ . Porém, existe uma zona, denominada “penumbra”, onde se classificam as empresas que não são insolúveis, como, também, as não solúveis, compreendida de 0 a -3. Reafirmando o que Beaver (1966) constatou em suas pesquisas, que é possível averiguar, com até cinco anos de antecedência, o quanto uma empresa pode torna-se insolvente.

O termômetro desenvolvido por Kanitz apresenta uma região crítica na qual se realiza o enquadramento da situação de liquidação empresarial (SILVA et al., 2012). De 7 a 0, em ordem decrescente, encontram-se as empresas denominadas solventes, quanto maior o número obtido na amostra, melhor o enquadramento da empresa. Logo em seguida tem-se a penumbra, um estágio intermediário entre a solvência empresarial e o possível grau de falência, com

valores contemplados entre -1 e -3. Empresas que se encontrem nesse ponto específico do parâmetro apresentam possibilidades tanto de recuperação da solvabilidade empresarial, quanto de piora nos índices em períodos posteriores. Por último, na análise geral, temos o local da insolvência. Utilizando a mesma lógica da solvência, o intervalo que aborda a insolvência classifica a situação empresarial de forma que, quanto mais perto do limite ou superior a este, maior será o grau de insolvência, e apresentará maiores dificuldades de recuperação empresarial (KANITZ, 1978).

2.3.3 Modelo de previsão de insolvência Matias

Juntamente com Elizabestky e Kanitz, Matias é um dos precursores do estudo do modelo de insolvência com base na análise discriminante (HORTA et al., 2015). O objetivo do seu método era aperfeiçoar a análise de crédito, utilizando um modelo matemático que possibilitasse avaliações rápidas e eficientes, contribuindo na concessão de créditos por pessoas jurídicas (TEIXEIRA et al., 2013). Matias afirma em seu estudo que os resultados obtidos por meio dos instrumentos de análise financeira estão sujeitos, diretamente, à veracidade dos demonstrativos contábeis. E que seu modelo proposto não afirma que a empresa será insolvente em um ano, mas que poderá vir a ser, caso nenhuma medida corretiva da situação seja tomada (BARROS, 2013). No modelo de previsão de solvência de Matias, o ponto crítico, fator Z, é 0,5, de maneira que valores superiores apresentam situação líquida favorável, e valores inferiores, situação líquida desfavorável (BIROLO; CITTADIN; RITTA, 2011).

Birolo, Cittadin e Ritta (2011) em sua pesquisa, afirmam que o modelo de Matias possui uma amplitude maior na elaboração do fator de insolvência, em comparação a Kanitz e Elizabestky, pois considera a lucratividade das vendas, a rentabilidade do patrimônio, os indicadores de liquidez e a participação dos capitais de terceiros em seu estudo.

Braga, Nossa e Marques (2004) correlacionam em seu estudo os diversos tipos de análise existentes, desde os índices financeiros tradicionais, calculados de forma isolada ou como modelos integrados, como também os modelos mais sofisticados, baseados em métodos quantitativos como a análise discriminante, e outros sistemas altamente complexos desenvolvidos a partir de redes neurais. Afirmam ainda que, mesmo com esta vasta gama de modelos que antecipem a falência, é difícil encontrar um modelo que forneça uma visão holística da saúde empresarial. Teixeira (2013) apresenta em seu estudo a afirmativa de que, mesmo sendo a não liquidez um dos sintomas da insolvência futura, empresas podem passar por esses momentos sem grandes perdas apenas realocando alguns prazos de pagamento e recebimento de seus clientes.

3 METODOLOGIA

A pesquisa caracteriza-se por ser uma pesquisa documental, por selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando, a partir dela, obter algum sentido e adicionar-lhe algum valor, podendo, dessa forma, contribuir com a comunidade científica (RAUPP; BEUREN, 2008). Trata-se de uma pesquisa com abordagem quantitativa, na qual, segundo Richardson (1989), se caracteriza pelo emprego da quantificação tanto na coleta da informação quanto no tratamento dos dados através de técnicas estatísticas.

A amostra da população selecionada se caracteriza como amostra não-probabilística, tendo sido escolhida de forma intencional, optando-se por utilizar os anos mais recentes de atividade empresarial. Foram selecionadas, para esta pesquisa, 25 empresas de diferentes ramos de atuação que negociam no mercado de ações brasileiro e que apresentaram crescimento negativo para o ano de 2016 de acordo com a Revista Melhores e Maiores 2016. A seleção e a coleta de dados foram realizadas a partir de consultas às demonstrações contábeis consolidadas dos últimos 2 anos de atividade. Os dados coletados referem-se aos anos de 2014 e 2015, de acordo com as demonstrações divulgadas no site da Brasil, Bolsa e Balcão.

Quadro 6: Relação de empresas selecionadas e seus respectivos ramos de atuação.

EMPRESAS	RAMOS DE ATUAÇÃO	EMPRESAS	RAMOS DE ATUAÇÃO
Profarma	Atacado	Localiza Rent A Car S/A	Serviços
Marcopolo S/A	Autoindústria	Companhia S. Nacional	Siderurgia e Metalurgia
Randon S/A	Autoindústria	Gerdau S/A	Siderurgia e Metalurgia
M. Dias Branco S/A	Bens de Consumo	Tupy S/A	Siderurgia e Metalurgia
Natura Cosméticos	Bens de Consumo	Oi S/A	Telecomunicações
Celipa	Energia	Alpargatas	Têxteis
Cia. de Gás de S. Paulo	Energia	Grendene	Têxteis
Taes S/A	Energia	JSL S/A	Transporte
Hypermarcas S/A	Farmacêutico	MRS S/A	Transporte
Positivo Informática S/A	Indústria Digital	Magazine Luiza	Varejo
Vale S/A	Mineração	Marisa Lojas S/A	Varejo
Heringer	Química e Petroquímica	Panvel Farmácias	Varejo
Cielo S/A	Serviços		

Fonte: Elaborado pela autora (2016)

A pesquisa foi empreendida no período de 10 meses, mais precisamente entre os meses de fevereiro a novembro de 2016, sendo que, preliminarmente, realizou-se a coleta de informações acerca dos assuntos abordados nesse estudo, para, posteriormente, chegar-se a uma estrutura de aplicação da análise de resultados. Para análise dos dados coletados, utilizou-se, a

priori, a aplicação dos modelos de previsão de insolvência de Elizabestky (1976), Kanitz (1978) e Matias (1978), de forma que foram calculadas a variável Z em cada um dos três modelos descritos, abordando todas as 25 empresas selecionadas nos anos de 2014 e 2015. Esses dados foram analisados com base nos Balanços Patrimoniais, Demonstrações do Resultado do Exercício, Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstrações do Fluxo de Caixa, Demonstrações do Valor Adicionado e Notas Explicativas, em que se buscou verificar se algumas das empresas analisadas possuíam algum grau de insolvência.

Quadro 7: Modelos de previsão de insolvência aplicados na pesquisa.

Elizabestky (1976)	Kanitz (1978)
$Z = (1,93)x(X32) - (0,20)x(X33) + (1,02)x(X35) + (1,33)x(X36) - (1,12)x(X37)$ <p>Sendo:</p> <p>X32 = lucro líquido/vendas</p> <p>X33 = disponível/ativo permanente</p> <p>X35 = contas a receber/ativo total</p> <p>X36 = estoque/ativo total</p> <p>X37 = passivo circulante/ativo total</p>	$Z = (0,05)x(X1)+(1,65)x(X2)+(3,55)x(X3)-(1,06)x(X4)-(0,33)x(X5)$ <p>Sendo:</p> <p>X1= Lucro Líquido/ Patrimônio Líquido</p> <p>X2= Ativo Circulante + Realizável a longo prazo/ Exigível a curto + exigível longo</p> <p>X3= Ativo Circulante – Estoque/ Exigível a Curto Prazo</p> <p>X4= Ativo Circulante/ Exigível Curto Prazo</p> <p>X5= Exigível Curto Prazo + Exigível Longo Prazo/ Patrimônio Líquido</p>
Matias (1978)	
$Z = (23,792)x(X1) - (8,260)x(X2) - (8,868)x(X3) - (0,764)x(X4) + (0,535)x(X5) + (9,912)x(X6)$ <p>Sendo:</p> <p>X1 = patrimônio líquido / ativo total</p> <p>X2 = financiamentos e empréstimos bancários / ativo circulante</p> <p>X3 = fornecedores / ativo total</p> <p>X4 = ativo circulante / passivo circulante</p> <p>X5 = lucro operacional / lucro bruto</p> <p>X6 = disponível / ativo total</p>	

Fonte: Adaptado pela autora (2016)

A posteriori, utiliza-se a análise de *cluster*, uma técnica de análise multivariada que permite condensar variáveis de acordo com suas similaridades, tendo por objetivo reduzir o número de objetos dispostos em uma matriz de observação, agrupando-os em *clusters* por meio de critérios de similaridade previamente determinados (CORRAR; PAULO; DIAS FILHO, 2007 apud GUSBERTI et al., 2014). Para a realização exitosa da segunda fase da análise dos dados, utilizou-se a versão 20 do programa *Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)*, em que, inicialmente, criaram-se 3 *clusters*, cada um dos *clusters* contendo os primeiros resultados obtidos a partir da aplicação dos índices selecionados para o estudo desta pesquisa.

Formado por 2 variáveis, Z2014 e Z2015, relativas ao resultado de solvência empresarial. Neste contexto, as 25 empresas pesquisadas, em todos os *clusters*, foram organizados em 3 agrupamentos, utilizando o método não hierárquico de aglomeração. Logo adiante, em uma análise de variância (*ANOVA*), avaliou-se estatisticamente se as variáveis relevantes eram significativas. Os achados sugeriram a possibilidade de evidenciar se os *clusters* são independentes (H_0) ou dependentes (H_1), por meio da aplicação do teste de Pearson. A escolha do método de análise mais adequado é aquela sugerida por Bardin (2011), uma vez que, para o autor, além de descrever o conteúdo dos dados, a pesquisa, que emprega a análise de conteúdo, se desenvolve por procedimentos sistemáticos e objetivos, com a perspectiva de que um conjunto de dados em si constitui apenas dados brutos, que só farão sentido se trabalhados de acordo com um método de análise apropriado. Assim, para a análise dos dados utilizou-se, em um primeiro momento, a realização da aplicação dos índices de insolvência de Elisabestky, Kanitz e Matias, utilizando tabelas construídas no Excel (versão *Windows* 2010) e, em segundo momento, o programa estatístico *SPSS*, conforme mencionado anteriormente. Nos resultados é feita uma análise dos resultados com a teoria.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 CENTRÓIDES DE *CLUSTERS* – ELIZABESTKY

Elizabestky determina que o ponto crítico do seu modelo de previsão de insolvência é representado por valores superiores ou inferiores a 0,5 (zero, vírgula cinco), em que estes primeiros representam a situação favorável da entidade quanto à situação de solvência. No entanto, quando os resultados se apresentam aquém do estipulado é sinônimo de desconformidades financeiras, onde a instituição apresentaria uma insuficiência do ativo devedor em relação a seu passivo, corroborando a ideia de Guimarães e Moreira (2008).

Tabela 1 – Centróides dos *Clusters* – *Elizabestky*

	<i>Cluster</i>		
	1	2	3
Z 2014	0	0	1
Z 2015	-1	0	1

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Na Tabela 1 é apresentado o primeiro *Centróides dos Clusters* com base em Elisabestky em que, das 25 empresas analisadas, 10 companhias constituem o agrupamento 1

que apresentaram valores de 0 e -1 para os anos de 2014 e 2015, respectivamente. Desta forma, considerando o ponto crítico estabelecido pelo autor, as empresas que representam o primeiro agrupamento, tanto no ano de 2014 como em 2015, mostram-se insolventes.

O segundo agrupamento composto por 12 empresas apresenta-se insolventes nos anos analisados, pois os resultados foram 0 para ambos os anos, sendo inferiores a 0,5. Entretanto, a Tabela 1 apresenta, ainda, o terceiro agrupamento composto por 3 empresas que se apresenta solventes tanto para os anos de 2014 quanto 2015, tendo em vista que foram representadas por 1. Desta forma, foi o único agrupamento que mostrou que as empresas eram solventes.

A Tabela 2 exhibe o resultado do ANOVA aplicado no índice.

Tabela 2 – ANOVA – Elizabestky

	ANOVA					
	Cluster		Erro		F	Sig.
	Quadrados Médios	DF	Quadrados Médios	DF		
Z 2014	1,544	2	,069	22	22,496	,000
Z 2015	3,008	2	,041	22	73,611	,000

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Aceitando o nível de significância encontrado em cada variável estudada, considera-se que as diferenças nos 2 (dois) agrupamentos (Z 2014 e Z 2015) são significativas, pois, segundo Corrar et al. (2009), para indicar significância, recomenda-se que o valor de Sig. seja menor que 0,05 (zero, vírgula zero cinco).

4.2 CENTRÓIDES DE *CLUSTERS* – KANITZ

Kanitz defende em seu estudo que existem três fases nas quais as empresas estão sujeitas a pertencer, no que diz respeito à liquidez empresarial, determinando, para isso, um enquadramento da situação solúvel da instituição.

Tabela 3 – Centróides dos *clusters* – Kanitz

	Cluster		
	1	2	3
Z 2014	6,08	2,33	24,64
Z 2015	6,11	2,19	20,86

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

No que se referem à Tabela 3, os agrupamentos baseados nos resultados de Kanitz não apresentam resultados de insolvabilidade empresarial, estando, todos, com valores superiores a

-4, o que, na visão do autor, representa estado crítico para a instituição, sendo que, quanto maior o número negativo alcançado, maior será o grau de insolvência, apresentando, sob esta lógica, maiores dificuldades de recuperação empresarial (KANITZ, 1978).

O agrupamento 1 da Tabela 3 está classificado em situação de solvência pois apresenta valores de 6,08 e 6,11. As 11 empresas que compõem esse grupo possuem as características que Marion (2010) considera harmoniosa quanto a análise de balanço, pois equilibra a situação financeira (liquidez), econômica (rentabilidade) e a estrutura do capital (endividamento).

Entretanto, o agrupamento 2 apresenta valores inferiores em relação aos demais agrupamentos, sendo estes 2,33 e 2,19 em relação às variáveis Z 2014 e Z 2015, mutuamente. Esse grupo representa 52% do tamanho total da amostra e enquadrara-se, em ambos os anos analisados, em estado próximo ao de penumbra, um estado intermediário entre a solvabilidade e insolvabilidade empresarial. Empresas que se apresentam nesse ponto específico do parâmetro, ou próximo a ele, têm possibilidades tanto de recuperação da solvabilidade empresarial, quanto da piora nos índices em períodos posteriores (KANITZ, 1978).

Contudo, de forma mais significativa se apresenta o agrupamento 3, composto por apenas uma empresa e apresenta valores muito além dos caracterizados anteriormente, totalizando 24,64 para a variável Z 2014 e 20,86 para a variável Z 2015, uma representatividade de 33 superior àquele estipulado pelo auto como valores ideais.

A Tabela 4 (quatro) expõe o teste Anova para as amostras de Kanitz.

Tabela 4 – ANOVA – Kanitz

ANOVA						
	Cluster		Erro		F	Sig.
	Quadrados Médios	DF	Quadrados Médios	DF		
Z 2014	245,430	2	2,118	22	115,855	,000
Z 2015	182,306	2	2,921	22	62,406	,000

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Novamente, o teste aceita o nível de significância encontrado nas duas variáveis estudadas, considerando as diferenças como significativas, certificando novamente que os valores de Sig. devem ser menores que 0,05 para que seja possível indicar significância (CORRAR et al. 2009).

4.3 CENTRÓIDES DE *CLUSTERS* – MATIAS

O ponto crítico no modelo de Matias, ou fator Z, é 0,5 que determina uma situação líquida favorável quando se obtêm valores superiores ao estipulado e situação líquida

desfavorável para resultados inferiores em relação ao fator Z. Contudo, o modelo de Matias possui uma amplitude maior na elaboração do fator de insolvência, em comparativo a Kanitz e Elizabestky, já que considera a lucratividade das vendas, a rentabilidade do patrimônio, os indicadores de liquidez e a participação dos capitais de terceiros em seu estudo (BIROLO; CITTADIN; RITTA, 2011)

Tabela 5 – Centróides dos *clusters* – Matias

	<i>Cluster</i>		
	1	2	3
Z 2014	2,14	-14,42	-63,80
Z 2015	2,34	-15,36	-38,91

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 5 traz apenas o agrupamento 1, composto por 10 empresas que se caracterizam em situação confortável. Os resultados obtidos para as variáveis foram de 2,14 e 2,34 (dois, vírgula trinta e quatro) atendendo aos critérios do fator Z de Matias quanto à solvabilidade das empresas com coeficientes maiores que 0,5. Os demais agrupamentos, 2 e 3, são formados por 14 e 1 empresas, respectivamente, e são os que apresentam resultados de insolvência para os anos estudados. O agrupamento 2 apresenta um aumento no índice de insolvibilidade do fator Z 2014 para o Z 2015, tendo sido obtidos os resultados de -14,42 e -15,36. Entretanto, o agrupamento 3 apresenta uma queda significativa no que tange a seus resultados de uma variável para a outra, sendo o primeiro valor obtido de -63,80 para -39,91, um melhoramento de aproximadamente 60% no percurso de um exercício.

Esses dados corroboram a ideia de Barros (2013), segundo a qual, apesar de Matias não poder afirmar, em seu modelo proposto, que a empresa será insolvente em um ano, mas que poderá vir a ser, caso nenhuma medida corretiva da situação seja tomada. O melhoramento considerável do fator Z dos anos de 2014 para 2015 pode representar uma nova postura corretiva da administração em relação a ações que possivelmente não estivessem gerando bônus para a instituição.

Os relatórios contábeis possuem diversos valores que, por si só, não possibilitam o total esclarecimento dos leitores, sendo necessária a atualização de técnicas de análise de balanços, cujos objetivos são facilitar a obtenção das informações (SCHVIRCK, 2006). Deste modo, são as informações obtidas dessas análises que refletem a realidade empresarial de forma confiável e transparente (BIROLO; CITTADIN; RITTA, 2011).

Em pesquisa realizada por Pinheiro et al. (2007), analisaram-se 1.741 empresas não

financeiras no período de 1995 a 2006, em que se constatou que 25 empresas eram insolventes. Realizando a proporcionalidade de 2 empresas solventes para cada empresa insolvente, a amostra final submetida para cada modelo de previsão de insolvência foi de 74 empresas. Nos resultados obtidos por modelos, Kanitz (1978), Elizabetsky (1976), Altman, Baidya e Dias (1979) e Silva (1982), foi perceptível a discrepância nos resultados finais da amostra. Após análise os dados apresentados, são perceptíveis as tendências sugeridas pelos modelos de previsão de descontinuidade empresarial. Por parâmetro, analisando o modelo de Elizabesty, que apresenta um índice de aprovação global de apenas de 46%, a menor média da relação dos modelos. Entretanto, esse mesmo modelo nos traz um índice de predição de 100% para empresas já tidas como insolventes, e 16% para aquelas solventes. Análise semelhantes tem-se com o modelo de Kanitz, a distinção que se faz é em relação aos pontos de acertos e erros. Este prediz 90% de acertos em empresas solventes, e ínfimos 4% para empresas insolventes, classificando com 61% na média global da análise. Sucintamente, é perceptível a pré-disposição deste ou daquele modelo a um determinado contexto empresarial.

Horta et al. (2015) abrem um parêntese no que tange às questões de desequilíbrio entre o tamanho das classes inicialmente disponíveis quando se observa a separação de empresas solventes e insolventes, sendo necessário reconhecer, evidentemente, que a disponibilidade da primeira classe é superior à da segunda, por este motivo, requerendo um tratamento analítico adequado para que se evite que os modelos de predição sejam pouco efetivos, predizendo bem somente o que ocorre com a classe majoritária.

Tabela 6 – ANOVA – Matias

ANOVA						
	Cluster		Erro		F	Sig.
	Quadrados Médios	DF	Quadrados Médios	DF		
Z 2014	2307,830	2	57,673	22	40,016	,000
Z2015	1373,066	2	57,308	22	23,959	,000

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Conforme Hair et al. (2005) as variáveis analisadas demonstram significância ao apresentarem valores menores que 0,05. O que implica dizer que as variáveis da Tabela 6 são significativas. Ao final, aplicou-se o teste de Pearson. Tendo em vista que sua aplicação resultou em torno de 0,860, valor acima do padrão de 0,05, não é possível concluir que os *clusters* possuam a mesma distribuição, ou seja, os *clusters* baseados nos índices de Elizabetsky, Kanitz e Matias são independentes. Até mesmo porque as fórmulas e critérios de cada índice para

analisar se as empresas são solventes ou insolventes são diferentes. Logo, rejeita-se H_1 (Os *Clusters* são dependentes) aceitando H_0 os *clusters* são independentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A referente pesquisa buscou analisar qual a similaridade de solvência ou insolvência que os modelos Elizabestky (1976), Kanitz (1978) e Matias (1978) indicam para as empresas listadas na B3. Como resultado obtido, a partir do teste de variância aplicado, constatou-se que os agrupamentos desenvolvidos a partir da análise de *clusters* são similares, pois atendem isoladamente aos objetivos de identificar a solvência e insolvência empresarial. Deste modo, o problema da pesquisa e objetivo geral foram alcançados, pois, constatou-se ser possível avaliar a similaridade da aplicação dos índices de insolvência empresarial por meio de agrupamentos constituídos a partir do grau de solvência ou insolvência obtidos na amostra.

Analisou-se por meio de *clusters* as variáveis Z 2014 e Z 2015 baseado nos modelos descritos apresentando três grupos distintos para cada índice averiguado, caracterizando a formação de nove agrupamentos não probabilísticos, em que os modelos descritos por Elizabestky e Matias apresentaram agrupamentos nos quais as empresas a estes pertencentes mostraram-se insolventes, agrupamento 1 e 2 para Elizabestky e 2 e 3 para Matias, de forma que apenas o modelo 3 e o modelo 1 eram solventes, para cada autor, respectivamente. Contudo, no modelo de Kanitz verificou-se a solvência empresarial em cada um dos 3 agrupamentos descritos.

Desta forma, os grupos formados para Elizabestky, Kanitz e Matias com base nos *clusters* são independentes e não se relacionam, sendo correto afirmar que a distribuição das empresas nos 9 agrupamentos, ao todo, são completamente distintas e aleatórias. Sendo assim, é possível afirmar que os índices estudados são similares no que tange à averiguação da solvência empresarial, entretanto, essa similaridade está ligada à análise feita sob a ótica dos índices analisados isoladamente. De forma universal, os modelos de previsão de insolvência são independentes, pois utilizam variáveis completamente distintas uns dos outros, de forma que, apesar de os autores utilizarem a mesma conta patrimonial nos três exemplos estudados (passivo circulante), estes não se correlacionam diretamente.

O grau de significância configurou mais um ponto verificado entre as variáveis analisadas. Tais variáveis mostraram-se significativas, sendo menores que 0,05 os valores calculados com o ANOVA.

Sugere-se, pois, a expansão da pesquisa realizada abordando novos métodos de previsão de falência para que se obtenham resultados melhores e mais expressivos em

comparação a estes. Como também o aumento do número total de empresas estudadas. Outra sugestão seria realizar uma análise abordando setores específicos da economia de forma que possa ser considerado critérios específicos que atendam melhor as exigências de cada grupo econômico.

REFERENCIAS

- BARROS, Januária Lino de. **APLICAÇÃO DE MODELOS DE PREVISÃO DE INSOLVÊNCIA NAS OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE DO BRASIL**. 2013. 73 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2013.
- BIROLO, Paula Bez; CITTADIN, Andréia; RITTA, Cleyton de Oliveira. Análise de crédito por meio de modelos de previsão de insolvência: um estudo de caso na Empresa Cerâmica Alfa S.A. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 10, n. 29, p.23-39, abr./jun. 2011. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/>>. Acesso em: 04 maio 2016.
- BLATT, Adriano. **Dicas para analisar e conceder crédito**. 3. ed. São Paulo: STS, 2000.
- BRAGA, Roberto; NOSSA, Valcemiro; MARQUES, José Augusto Veiga da Costa. UMA PROPOSTA PARA A ANÁLISE INTEGRADA DA LIQUIDEZ E RENTABILIDADE DAS EMPRESAS*. **Revista Contabilidade & Finanças - Usp**, São Paulo, v. 111, n. 11, p.51-64, jun. 2004. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34125>>. Acesso em: 20 ago. 2016.
- BRESSAN, Valéria Gama Fully et al. Uma proposta de indicadores contábeis aplicados às cooperativas de crédito brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 2, n. 4, p.58-80, set. 2010. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/19625>>. Acesso em: 20 ago. 2016.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 13 Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória no 449/08. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/223_CPC_13.pdf>. Acesso em: 25 ago 2016.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 03 (R2). **Demonstração dos Fluxos de Caixa**. 2010. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/183_CPC_03_R2_rev%2004.pdf>. Acesso em: 24 de ago 2016.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 26 (R1): Apresentação das Demonstrações Contábeis. 2011. Disponível em : <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2003.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2016.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME. CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS, 2010. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/CPC_PME_Pronunciamento.pdf>. Acesso em: 24 de ago de 2016.
- DALMORO et al., 10., 2013, São Paulo. **APLICAÇÃO DOS MODELOS DE PREVISÃO DE INSOLVÊNCIA, NAS EMPRESAS DA BM&FBOVESPA; QUE SE ENCONTRAM EM SITUAÇÃO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL**. São Paulo. 2013. 14 p. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos132013/404.pdf>>. Acesso em: 05 maio 2016.

- 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.
- FAMÁ, Rubens; GRAVA, J. Willian. Liquidez e a Teoria dos elementos causadores da insolvência. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 1, n. 12, p.10-21, jun. 2000. Trimestral. Disponível em: <<http://www.regeusp.com.br/arquivos/C12-art02.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2016.
- HORTA, R. A. M. et al. Descontinuidade de empresas brasileiras do setor de material básico: no período compreendido pré e pós a crise do subprime. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 14, n. 1, p. 171-196, 2015.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 10. ed. Sao Paulo: Atlas, 2013.
- KANITZ, Stephen Charles. Como prever falências de empresas. Artigo publicado na Revista Exame, Dezembro de 1974. Disponível em: <<https://EXAME-ComoPreverFalenciaEmpresa-Kanitz>>. Acesso em: 28 Abr. 2016.
- KASSAI, José Roberto; KASSAI, Silvia. Desvendando o termômetro de Kanitz. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 22, 1998, Foz do Iguaçu/PR. Anais... Foz do Iguaçu: ANPAD, 1998.
- KUHN, Ivo Ney; LAMPERT, Amauri Luis. **Análise financeira**. Ijuí: Unijui, 2012. Disponível em: <[http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2827/Análise Financeira.pdf?sequence=1](http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2827/Análise%20Financeira.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 19 ago. 2016.
- MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade Empresarial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 170 p.
- MATIAS, A. B.; SIQUEIRA, J. O. Risco bancário: Modelo de previsão de insolvência de bancos no Brasil. *Revista de Administração*. São Paulo, v. 31, n.2, p. 19-28., abril/junho, 1996.
- Melhores & Maiores 2016**. 2016. Disponível em: <<http://mm.exame.abril.com.br/>>. Acesso em: 01 set. 2016.
- NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. Constituição (2009). Norma nº 1255, de 2009. Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Disponível em: <<http://www.manualdocontador.com.br>>. Acesso em: 15 ago. 16.
- ONUSIC, Luciana Massaro; KASSAI, Silvia; VIANA, Adriana Backx Noronha. COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS DE UTILIZAÇÃO DE ANÁLISE POR ENVOLTÓRIA DE DADOS E REGRESSÃO LOGÍSTICA EM MODELOS DE PREVISÃO DE INSOLVÊNCIA: UM ESTUDO APLICADO A EMPRESAS BRASILEIRAS. **Facef Pesquisa**, v. 7, n. 1, p.19-33, 2004. Disponível em: <<http://legacy.unifacef.com.br/facefpesquisa>>. Acesso em: 20 ago. 2016.
- PEREIRA, Larissa Lelis; SILVA, Luana Teodoro da; CARVALHO, Iara Medeiros de. O Balanço Patrimonial e a sua relação com as Leis 11.638/07, 11.941/09 e a IFRS (Padrões Internacionais de Contabilidade) L. *Revista Interatividade, Andradina*, v. 2, n. 1, p.173-185, set. 2014. Semestral. Disponível em: <<http://www5.firb.br/editora/index.php/interatividade>>. Acesso em: 14 set. 2016.
- PINHEIRO, Laura Edith Taboada et al. Validação de Modelos Brasileiro de Previsão de Insolvência. **Contabilidade Vista & Revista**, Nao, v. 10, n. 4, p.83-103, out. 2007. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/341/334>>. Acesso em: 05 maio 2016.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 46-75

- RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1989.
- SCHRICKEL, Wolfgang Kurt. **Análise de crédito: concessão e gerência de empréstimos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- SERASA Experian. Indicador Serasa Experian de Falências e Recuperações. 2016.
Disponível em:
<https://www.serasaexperian.com.br/release/indicadores/falencias_concordatas.htm>. Acesso em: 28 abr. 2016.
- SERVIÇO DE PROTEÇÃO AO CREDITO. Indicador de inadimplência de Pessoas Jurídicas SPC Brasil e CNDL. Fevereiro, 2016. Disponível em: < <https://www.spcbrasil.org.br/pesquisas> >. Acesso em: 18 mai. 2016.
- SERVIÇO DE PROTEÇÃO AO CREDITO. Indicador de inadimplência de Pessoas Jurídicas SPC Brasil e CNDL. Março, 2016. Disponível em: < <https://www.spcbrasil.org.br/pesquisas> >. Acesso em: 18 mai. 2016.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARION, José Carlos. **Manual de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas**. São Paulo: Atlas, 2013. 208 p.
- SILVA, Júlio Orestes da et al. Capacidade Preditiva de Modelos de Insolvência com Base em Números Contábeis e Dados Descritivos. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, n. 3, p.246-261, jun./set. 2012.
- TEIXEIRA, Thaís Manoel. O TERMÔMETRO DE KANITZ VERSUS ANÁLISE DE LIQUIDEZ TRADICIONAL: Um estudo de caso na empresa Roda Bem Comércio e Serviços Ltda. 2013. 55 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Ciências Contábeis, Faculdade de Cariacica, Cariacica, 2013. Cap. 2.
- WRUCK, K. H. Financial distress: reorganization and organizational efficiency. **Journal of Financial Economics**, v.27, 1990.

ANALISANDO O PAPEL DA EDUCAÇÃO FINANCEIRA E DA APRENDIZAGEM NA TRANSFERÊNCIA DE CONHECIMENTO ENTRE RESPONSÁVEIS E DEPENDENTE

Marcos Gabriel Moura de Medeiros¹; Felipe Ranielly Felix da Silva²; Alvaro Fabiano Pereira de Macedo³

Resumo

Nos últimos tempos, as famílias têm tido maior preocupação com sua situação financeira e dos seus dependentes, levando a uma discussão maior sobre a educação financeira no âmbito familiar. Nessa perspectiva, a presente pesquisa contribui para a discussão sobre os conhecimentos de educação financeira que são transmitidos pelos indivíduos aos seus dependentes. Assim, o objetivo geral tratou de apresentar um panorama da temática visando identificar os conhecimentos financeiros adquiridos pelos indivíduos e como eles repassam os conhecimentos aos seus dependentes. Para atingir esse objetivo, foi utilizada uma pesquisa documental com abordagem qualitativa na análise dos dados obtidos por meio de entrevistas semiestruturadas. Foram entrevistados 07 (sete) pais que possuem filhos que de alguma forma já recebam dinheiro, seja por meio de mesada, de forma esporádica e até mesmo os que já possuem renda própria. A partir da pesquisa documental foram criadas 02 (duas) categorias visando identificar como os responsáveis transmitem seus conhecimentos financeiros aos dependentes. Os resultados indicaram que: (a) Independentemente da renda, os responsáveis reconhecem a importância da educação financeira, (b) Os responsáveis transmitem seus conhecimentos para os dependentes geralmente pelo exemplo e pelo diálogo, (c) A experiência pessoal se mostrou como um dos principais agentes formadores de comportamento financeiro dos entrevistados. Por fim conclui-se que a educação financeira melhora o cotidiano ao melhorar o controle dos gastos e permite uma melhor gestão dos recursos, e mesmo entre os que não aplicam qualquer conceito de educação financeira, a consideram importante para seus dependentes.

Palavras-chaves: Educação Financeira. Comportamento Financeiro. Aprendizagem.

1 – Introdução

Atualmente o tema educação financeira tem ganhado cada vez mais espaço no cotidiano das famílias, seja em virtude da relevância do tema seja pela necessidade que as famílias tem de controlar melhor seus orçamentos.

Segundo Brito et al (2012), a Educação Financeira possibilita entender os fatos que ocorrem na economia como interferem no dia a dia das pessoas, e a partir disto, viabiliza a tomada de decisão em relação ao seu consumo e poupança.

Existe uma relação “economia x consumo” nas famílias. Em uma economia estável, as pessoas normalmente tendem a gastar mais, a tomar decisões que não visem, em primeira instância, poupar dinheiro. Já em uma economia em crise, por exemplo, geralmente faz com

¹ Graduando em Ciências Contábeis na Universidade Federal Rural do Semi-Árido - UFRSA. E-mail: marcos_gabriel582@hotmail.com;

² Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural - UFRSA. E-mail: feliperanielly@hotmail.com

³ Doutor em Administração pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR)/ Universidade do Minho (UMINHO). E-mail: alvarofabiano@ufersa.edu.br

que as pessoas optem por medidas que evitem o consumismo visando poupar seu dinheiro.

Um outro fator que é de influência na hora de gastar é a cultura do consumo. Para Baudrillard (1981) há um aumento significativo no surgimento de bens, produtos e serviços, vivemos em uma sociedade que cultua e admira sempre o novo, favorecendo o surgimento de novos objetos em uma velocidade impressionante.

Diariamente os conceitos de educação financeira são vistos na prática pelas pessoas, passando algumas vezes até despercebidos por elas como, por exemplo, no momento de tomar decisões como comprar um produto mais barato, analisar melhor o que é realmente necessário adquirir, evitando gastos desnecessários que possam vir a dar resultados negativos futuramente, afetando diretamente a economia das pessoas. Com base nisso é possível dizer que o tema educação financeira está sempre presente no dia a dia dos cidadãos, mostrando que é um assunto de alta relevância.

Manter o tema educação financeira na vida de crianças é bastante importante, uma vez que isso poderá trazer fatores positivos no futuro. Há pessoas que evitam falar de dinheiro para as crianças, segundo Souza (2012), muitos pais acreditam que basta a criança, no futuro, ter um bom emprego e ser bem-sucedidas, ou seja, creem que a criança deve preocupar-se apenas com os estudos. O conteúdo educação financeira para crianças não tem como objetivo primordial ensiná-las a fazer economias e sim, fazer com que as pessoas desde cedo tomem consciência de como devem gerenciar seus recursos com o objetivo de ter uma vida melhor. Segundo Rocha (2008), ao educar financeiramente uma criança, quando adulta ela se tornará uma pessoa mais responsável no momento de gerenciar seu salário, será consciente de saber os momentos de economizar seu dinheiro para comprar algum produto e de economizar seus recursos visando garantir uma poupança.

Pesquisas recentes já destacam a importância e a influência dos pais sobre seus filhos. Tang (2017), ao estudar o comportamento financeiros de 2.520 adultos jovens, concluiu que o comportamento financeiro dos pais afeta o de seus filhos tanto direta quanto indiretamente, por meio do desenvolvimento geral de habilidades de autocontrole.

Vale ressaltar que um dos principais problemas dos pais para educar financeiramente os filhos, está ligado com a própria falta de capacitação para ensiná-los e, além disso, muitos pais sequer conseguem administrar seus próprios recursos, dificultando a transmissão dos conhecimentos sobre educação financeira.

Ante o exposto, o presente trabalho tem como problemática a seguinte questão: **Qual o papel da educação financeira na formação dos indivíduos e como isso influencia a**

aprendizagem dos dependentes? Este trabalho tem como objetivo descrever o papel da educação financeira na formação dos indivíduos e como isso influencia a aprendizagem dos dependentes. Este trabalho também objetiva analisar o grau de aprendizagem dos dependentes em relação aos responsáveis.

2 – Referencial Teórico

2.1 Educação Financeira

Define-se Educação financeira como uma prática social, que deve estar inserida em um espírito crítico e em planejamento de oportunidades que permitam com que os consumidores atuem, ativamente na percepção e nas mudanças nos contextos no qual se inserem. Desta forma, educação financeira seria um elemento que proporcionaria a liberdade socioeconômica para os indivíduos. A educação financeira é uma área que, através dela, viabiliza um melhor aproveitamento em relação aos gastos de uma pessoa e que também garante uma maior chance de economizar suas finanças com alguns intuitos predeterminados, fazendo com que os cidadãos seja pessoas equilibradas financeiramente. (CAMPOS, 2013).

O objetivo primordial da educação financeira é instruir os indivíduos sobre os produtos financeiros com a finalidade de proporcionar um melhor gerenciamento de suas receitas, minimizando os riscos e otimizando as probabilidades de poupar ou fazer investimentos adequados que venham a surgir (Faveri, et al, 2012).

A necessidade de adquirir conhecimentos financeiros, não é mais só inerente aos profissionais que trabalham com a área financeira, na atualidade, com o advento das diversas mudanças impostas pelo sistema capitalista, a preocupação com a educação financeira de qualidade se faz necessário, como por exemplo, às crianças, para que estas futuramente, sejam pessoas responsáveis em relação as suas finanças, aumentando as chances destas serem bem-sucedidas (CORREIA, LUCENA, GADELHA, 2015)

A escola também possui um papel fundamental na formação da educação financeira das crianças e adolescentes, principalmente na utilização de novas metodologias de ensino. Shepard, Kaneza e Moclair (2017), a partir da utilização da *Life-skills Based Financial Education* (LSFE) e de Métodos de Aprendizagem Ativa (ALM) aplicados em escolas de Ruanda, mostram que tais programas tiveram impactos positivos significativos na pedagogia dos professores e no engajamento dos alunos, autoeficácia, comportamento de poupança, confiança e competência financeira.

Apesar da importância do tema, ele não é suficiente para abordar todos os aspectos comportamentais e financeiros. A pesquisa de Carpena et al (2017, p. 20) concluiu que a educação financeira, por si só, melhora a conscientização e as atitudes financeiras, mas deixa

de melhorar os resultados comportamentais de longo prazo na economia orçamentária e no endividamento.

Temas relacionados a educação financeira ainda podem ser considerados como uma novidade no Brasil, segundo Pereira et al (2017). Os autores também afirmam que todo o controle financeiro do lar tem como base a educação, disciplina e regras, sendo muitas vezes negligenciadas por parte dos pais ao longo da formação devidos, principalmente, a fatores culturais e de base já carregados há gerações.

2.2 Finanças Pessoais

O principal objetivo das finanças pessoais é estudar e analisar as possibilidades de financiamentos das obtenções de bens e serviços imprescindíveis ao bem-estar pessoal. Como nossa economia é baseada na moeda e no crédito, as finanças pessoais compreendem o manuseamento de recursos próprios e também de terceiros para adquirir mercadorias, além da possibilidade da utilização dos recursos físicos a fim de obter receitas. O principal problema das finanças pessoais está ligado ao equilíbrio das receitas e despesas, ganhar e gastar bem os recursos (PIRES, 2007).

O tema finanças pessoais vêm adquirindo destaque nos meios de comunicação, fazendo com que pesquisadores atentassem para a importância da educação financeira. Os indivíduos com uma boa educação financeira são mais capacitados para alavancar seu processo de desenvolvimento. (SANTANA, 2014).

Um dos fatores primordiais das finanças pessoais está ligado ao contexto de composição de um planejamento financeiro adequado a fim de fazer com que o indivíduo consiga uma situação financeira equilibrada no futuro, pois, para que isso seja possível é necessário planejar no presente. (CLAUDINO, NUNES, SILVA 2009).

Para se obter o sucesso financeiro no futuro, dependerá de um bom controle das finanças pessoais. O indivíduo que possui um nível de capacidade mais elevado para planejar eficientemente a vida financeira, será capaz de poupar mais seus recursos e o deixando mais seguro em momentos de necessidade financeira. Pessoas assim também dispõem de mais competência e conhecimentos melhores para investir seus recursos sem ficar endividado (COSTA, 2004).

2.3 Finanças Comportamentais

Um dos objetivos dos estudiosos das finanças comportamentais seria estabelecer formas que definam a racionalidade da mente humana como limitada, porém, devido a imensa diversidade da mente humana, dificulta este objetivo (LIMA, 2003). Para Leone e Guimarães (2013), as Finanças Comportamentais têm como principal objetivo identificar e compreender

as ilusões cognitivas responsáveis pelos erros sistemáticos de avaliação dos investidores, de forma a adaptar os modelos econômico-financeiros atuais.

Compreender as ilusões cognitivas que contribuem para os erros constantes de avaliação de padrões, possibilidades e riscos, é o objetivo primordial das finanças comportamentais, elas afirmam que as pessoas podem agir de forma irracional, já que há uma tentação aos efeitos de ilusões cognitivas (ROGERS, FAVATO, SECURATO, 2008).

As finanças comportamentais vêm ganhando destaque nos últimos anos, principalmente porque é uma área capaz de explicar alguns acontecimentos que não são objeto das teorias clássicas. Para Yoshinaga et al (2008, p. 26), um vasto conjunto de evidências produzidas nas últimas décadas revelam que as teorias baseadas na suposição de racionalidade dos indivíduos não são capazes de explicar diversos fenômenos regularmente observados nos mercados financeiros.

Alguns autores tratam as finanças comportamentais como uma espécie de repulsa ao arrependimento. Em alguns trabalhos como o de Odean (1998), define que é muito difícil para um investidor reconhecer seus erros, fazendo com que através desse comportamento, não maximizem a utilidade esperada, visando somente evitar citar um prejuízo.

Segundo Lima (2003), um investidor partindo dos conceitos de finanças comportamentais, analisa o risco dos investimentos tomando como princípios, as referências nas quais medirão os ganhos e as perdas. Há uma curva de risco-utilidade que representa os diferentes comportamentos no momento de se analisar um investimento (KAHNEMAN e TVERSKY, 1974).

O estudo das Finanças Comportamentais une conceitos emanados da Psicologia, Sociologia e Economia, colaborando com finanças comportamentais com o objetivo de elaborar formas detalhadas do comportamento humano com relação as decisões financeiras deles, tomando como base que as pessoas são influenciadas por fatores que modificam o comportamento que na maioria das vezes faz com que essas decisões tomadas não sejam de acordo com as finanças modernas com enfoque na racionalidade (LUCENA et al, 2011).

Fernandes (2011) afirma que os estudiosos das finanças comportamentais procuram evidenciar que, anomalias de comportamento e emoções, são esperadas e podem alterar o mercado definitivamente e ele ainda mostra diversos padrões de comportamentos que foram estabelecidos:

- **Aversão a perda:** Os investidores estão mais preocupados com os riscos visando evitar perdas do que para alcançar lucros maiores. Neste conceito, os

investidores consideram tanto os ganhos quanto as perdas, porém, psicologicamente, não dá a mesma importância para os dois fatores. (SILVA et. al., 2008).

- **Excesso de confiança:** Alguns investidores imaginam ser detentores de grandes aptidões para administrar seus recursos além de acreditarem que conhecem o mercado e isso poderá resultar em riscos que gerarão perdas futuramente por causa de observações equivocadas sobre o mercado. Grande parte dos investidores com essas definições creem que podem conseguir retornos mais elevados do que o normal (TORRES, 2001).

- **Os exageros quanto ao otimismo e ao pessimismo:** Esse padrão mostra que investidores devem avaliar o mercado sempre, tanto quando o mercado estiver em baixa como também quando os papéis estiverem em alta, pois o mercado é fluante e mesmo com os papéis em alta, pode ocorrer uma baixa no curto prazo e afetar no retorno esperado (FERNANDES, 2011).

- **A Sobre reação as novidades do mercado:** Este conceito está relacionado as hipóteses geradas pelo mercado financeiro. Conforme Kimura (2003), os investidores estarão mais propensos a tomar decisões favoráveis, por exemplo, a ativos que estejam cotados com bom desempenho futuro. Os relatos de desempenho, bom ou ruim, no passado podem alterar as decisões dos indivíduos provocar animação ou abatimento que causará uma sobre reação do mercado.

3 – Aspectos Metodológicos

3.1 Classificação da pesquisa

A metodologia empregada no presente trabalho possui caráter bibliográfico e qualitativo na qual segundo Gil (2007), o tipo de pesquisa bibliográfica tem como objetivo proporcionar maior entendimento sobre o problema, com vistas a torná-lo mais compreensível ou a elaborar hipóteses.

A abordagem qualitativa, segundo Moraes e Galizazzi (2007, p.11) “pretende aprofundar a compreensão dos fenômenos que investiga partindo de uma análise rigorosa e criteriosa desse tipo de informação”. Com base nisto, o objetivo é compreender reformando conhecimentos sobre o instrumento de estudo.

BOGDAN e BIKLEN (2010) evidenciam cinco características a respeito da pesquisa qualitativa:

- O fato de o investigador constituir-se em instrumento principal de ação, sendo o ambiente natural a fonte direta de dados,

- A presença e o destaque dado à descrição,
- O interesse dos investigadores em focalizar mais o processo do que simplesmente os resultados ou produtos,
- A tendência dos investigadores em analisar os seus dados de forma indutiva,
- A importância vital dada ao significado da pesquisa realizada.

Uma diferença entre este tipo de pesquisa, trata-se de que a pesquisa bibliográfica está relacionada a uma forma de estudo e análise de documentos de cunho científicos como livros, periódicos, artigos científicos entre outros, já a pesquisa documental atenta para as fontes primárias, ou seja, os materiais que ainda não examinados analiticamente (OLIVEIRA, 2007).

3.2 Instrumentos e procedimentos de coleta dos dados

A característica da população da pesquisa corresponde aos pais que possuem filhos que, de alguma forma, já recebem algum dinheiro. Desta forma, foram selecionadas 7 pessoas que tenham filhos ganhando recursos por meio de mesadas, dinheiro de forma esporádica ou até mesmo que já trabalhem. Os entrevistados foram selecionados por conveniência, dada a disponibilidade de tempo dos mesmos.

Selecionado os entrevistados, os dados foram coletados a partir de entrevistas semiestruturadas, que foram realizadas mediante roteiro, onde as perguntas foram previamente formuladas com o intuito de, no momento da entrevista, não fugir da temática.

O questionário foi elaborado com base na literatura citada, composto por 23 questões abertas. As entrevistas foram feitas com ajuda de um gravador e depois transcritas para que fosse possível a análise dos dados coletados.

3.3 Tratamento e análise dos dados

Com o objetivo de solucionar o problema da presente pesquisa, os dados coletados foram analisados por meio da análise categorial. A análise categorial compreende a fragmentação do texto em categorias agrupadas sistematicamente (BARDIN, 1977 apud SILVA, FOSSÁ, 2013, p. 08). Para este tipo de pesquisa, a análise categorial é bastante importante tendo em vista que ela se configura como a melhor alternativa para análises através de dados qualitativos.

O autor ainda menciona que as categorias são feitas através de trechos escolhidos a partir da conversa com o entrevistado, fundamentando-se pelo referencial teórico, não existe uma norma preestabelecida para a escolha das categorias e nem para quantificar categorias,

essas escolhas ficam a critério dos autores da pesquisa de acordo com os dados coletados através das entrevistas. As palavras em negrito são as que foram consideradas palavras-chave para cada um dos conceitos.

Quadro 2: Categorias utilizadas na pesquisa

Aprendizagem	“O objetivo primordial da educação financeira é instruir os indivíduos sobre os produtos financeiros com a finalidade de proporcionar um melhor gerenciamento de suas receitas , minimizando os riscos e otimizando as probabilidades de poupar ou fazer investimentos adequados que venham a surgir.” (FAVERI et al, 2012).
Educação Financeira	“Define-se Educação financeira como uma prática social , que deve estar inserida em um espírito crítico e em planejamento de oportunidades que permitam com que os consumidores atuem ativamente na percepção e nas mudanças nos contextos no qual se inserem. Desta forma, educação financeira seria um elemento que proporcionaria a liberdade socioeconômica para os indivíduos. A educação financeira é uma área que, através dela, viabiliza um melhor aproveitamento em relação aos gastos de uma pessoa e que também garante uma maior chance de economizar suas finanças com alguns intuítos predeterminados, fazendo com que os cidadãos seja pessoas equilibradas financeiramente. ” (CAMPOS, 2013).

Fonte: Os autores (2017)

Através de cada conceito ligado às categorias citadas no Quadro 2 foram inseridos comentários dos entrevistados que estejam relacionados com as palavras-chave citadas, unindo-os a um conceito de autores sobre o tema para no final, demonstrar se os entendimentos do tema, por parte dos entrevistados estavam na mesma linha do conceito determinado por esses autores. O software XMind foi utilizado para a construção de figuras com o intuito de obter auxílio visual no processo de análise.

4 – Discussão e análise dos resultados

4.1 Categoria 1 - Aprendizagem

Quadro 3 – Categoria: Aprendizagem

<p>CONCEITO: O objetivo primordial da educação financeira é instruir os indivíduos sobre os produtos financeiros com a finalidade de proporcionar um melhor gerenciamento de suas receitas, minimizando os riscos e otimizando as probabilidades de poupar ou fazer investimentos adequados que venham a surgir (FAVERI et al, 2012).</p> <p>Entrevistado 1: O entrevistado 1 afirma que passa ensinamentos para seus dependentes utilizando a prática, como por exemplo, nas compras com os cartões de crédito, ele tenta passar para seus dependentes que é mais vantajoso comprar o produto a vista com desconto, e utilizar essa economia do desconto com outras necessidades. Ele ainda diz que recebeu instruções sobre educação financeira, porém, não com este nome, ele afirma que os pais estão sempre ensinando, educando seus filhos financeiramente. O entrevistado possui 4 filhos e ele comenta que os dois filhos mais novos repetem bastante atitudes dele por serem mais acometidos com relação ao dinheiro, porém, os mais velhos por se acharem mais independentes terminam não repetindo suas atitudes.</p> <p>Entrevistado 2: O entrevistado 2 alega que seus dependentes aprendem na forma prática, ele afirma que ultimamente sempre evita fazer compras parceladas, procurando sempre pagar o produto a vista na presença dos dependentes, ele diz que seus dependentes veem essa atitude notam que é mais vantajoso comprar à vista. Ele ainda comenta que aprendeu de pouco tempo para cá a economizar mais seu dinheiro, pois ela diz que não recebeu instruções dos pais sobre educação financeira. Ele comenta também que não passa para seus dependentes instruções como de gastar, mas, os orienta para não gastar todo dinheiro que ele tem, e que pense mais no futuro. O entrevistado reitera que seu filho não é uma pessoa “gastadeira”. O entrevistado ainda reitera que seu filho não repete suas atitudes, pois ela se considera uma pessoa “gastadeira”, e afirma que ele é uma pessoa muito</p>
--

controlada, talvez pelas instruções dadas a ele.

Entrevistado 3: O entrevistado 3 diz que aprendeu o que sabe hoje através dos ensinamentos, com relação a finanças, passados pelos seus pais e ainda afirma que sempre procura passar esses conhecimentos para os seus dependentes orientando-os também a economizar sempre. Ele afirma que o diálogo é sempre importante sobre o orçamento da família para evitar gastos desnecessários. Ele acredita que criando a conta poupança para uma criança, ela apreenderia a economizar para o futuro. Ela alega que vê seu filho sempre procurando pagar suas compras à vista, evitando parcelamento, e gasta mais com o que é necessário, repetindo parte de suas atitudes.

Entrevistado 4: O entrevistado 4 diz que sempre utiliza a moeda corrente no momento de uma compra, não possui cartões de crédito. Ele afirma que não recebeu instruções dos seus pais a respeito da educação financeira, adquiriu apenas na universidade. Ele comenta que sempre mostra os filhos a importância de fazer um planejamento no momento de uma compra para evitar endividamentos no futuro. Ele alega que com base nessas instruções passadas, seus dependentes hoje possuem um maior controle sobre os consumos desnecessários, completando que seus dependentes repetem suas atitudes procurando orientar-se com base no planejamento familiar que o mesmo faz.

Entrevistado 5: O entrevistado 5 não recebeu nenhuma instrução dos seus pais, apenas um ou outro conselho de um tio e que esses conceitos deveriam ser aprendidos tanto na escola quanto em casa, ele também relatou que o filho aprendeu a guardar dinheiro no cofrinho e a pedir as coisas apenas a ele, já que a mãe é mais centrada do que o pai.

Entrevistado 6: A entrevistada 6 diz que a educação financeira deveria ser ensinada tanto em casa como na escola, mas ela acredita que em casa é mais importante já que na escola ele vê apenas a teoria, a prática seria o exemplo que ele pega de casa, ela também relatou a importância da reutilização dos recursos e que o filho dela é mais impulsivo em relação a comprar.

Entrevistado 7: A entrevistada 7 acredita que o tema deveria ser aprendido em casa e na escola, mas julga a casa sendo o mais importante. Ela não recebeu nenhuma instrução dos seus pais sobre dinheiro e não notou nenhuma diferença no comportamento dela com os seus dependentes.

Fonte: Os autores (2017)

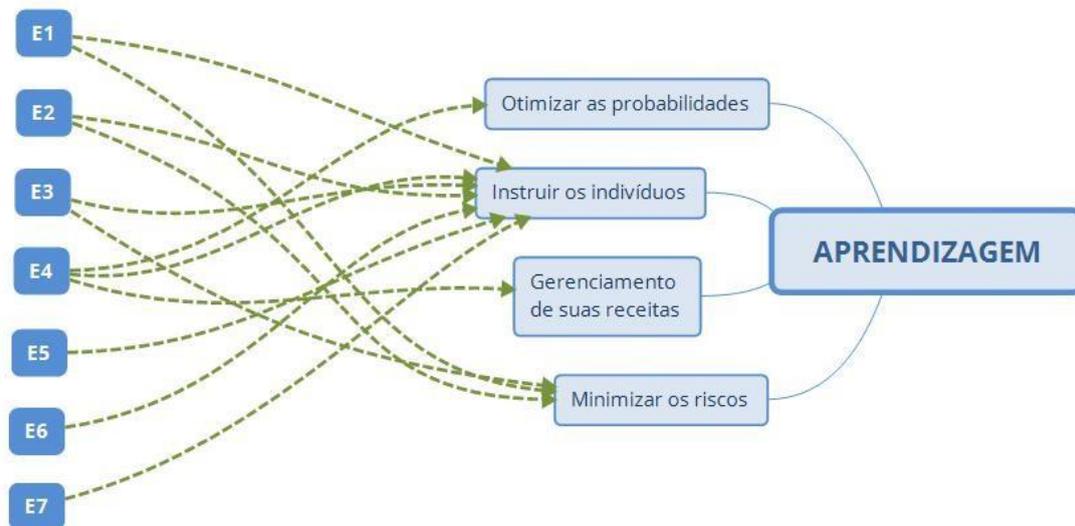


Figura 2 – Esquema da categoria 2 – Fonte: Os autores (2017)

4.2.1 Análise da categoria 1

Todos os entrevistados citaram alguma expressão relacionada a “instruir os indivíduos”, no caso da presente pesquisa, os indivíduos são os seus dependentes, cuja aprendizagem se dá por meio do exemplo, dialogando sobre qual decisão é a mais correta a se tomar. Alguns citaram a minimização de riscos sob o exemplo de sempre evitar compras parceladas, para evitar endividamentos ou juros altos.

Também é possível perceber que a experiência pessoal foi o principal agente de formação da educação financeira dos entrevistados e é através da prática adquirida que esses aprendizados são repassados aos dependentes.

Mesmo com as outras palavras-chave não tendo grandes citações nas respostas, instruir os indivíduos se mostrou a parte mais contemplada das respostas dos entrevistados. Podemos afirmar, então, que para a presente pesquisa, o conceito de Kroetz, Valentim e Censi (2012) é corroborado pelas respostas dos entrevistados.

4.3 Categoria 2 – Educação Financeira

Quadro 4 – Categoria: Educação Financeira

CONCEITO: Define-se Educação financeira como uma prática social, que deve estar inserida em um espírito crítico e em planejamento de oportunidades que permitam com que os consumidores atuem ativamente na percepção e nas mudanças nos contextos no qual se inserem. Desta forma, educação financeira seria um elemento que proporcionaria a liberdade socioeconômica para os indivíduos. A educação financeira é uma área que, através dela, viabiliza um melhor aproveitamento em relação aos gastos de uma pessoa e que também garante uma maior chance de economizar suas finanças com alguns intuitos predeterminados, fazendo com que os cidadãos seja pessoas equilibradas financeiramente. (CAMPOS, 2013).

Entrevistado 1: O entrevistado 1 afirma que através da educação financeira ele criou mecanismos, como uma planilha, que serve para controlar melhor suas finanças, essa planilha está acessível a todos os seus dependentes no intuito de mostrá-los como anda o orçamento familiar. Em uma das suas falas ele afirma que o contato da criança com o tema educação financeira afetará beneficentemente o seu comportamento financeiro no futuro. Ele afirma que o melhor lugar para se aprender sobre o tema educação financeira é em casa com os responsáveis, mas que esse é um tema para se fazer dialogo em escolas, igrejas e em demais dimensões. Segundo ele, uma criança educada financeiramente, no futuro apresentara comportamentos como por exemplo, de evitar dívidas, pois ele, ciente deste tema, terá medo de dívidas.

Entrevistado 2: O entrevistado não teve instrução financeira dos pais, mas ele acredita que, se tivesse sido orientada de acordo com o tema educação financeira desde criança, hoje ela seria uma pessoa que saberia melhor como gastar seu dinheiro. Ela utiliza essa fala para afirmar que a educação financeira é bastante importante para a forma como uma criança agiria em relação a dinheiro no futuro, pois se ela tivesse sido instruída seria mais controlada com seu dinheiro. Na opinião do entrevistado essa criança terá uma base melhor sobre o que é realmente necessário gastar. Ela ainda afirma que os pais devem orientar seus filhos no intuito de ajudá-los a saber como gastar seu dinheiro, alegando que educação financeira deve ser aprendido com os pais e nas escolas também. O entrevistado considera-se uma pessoa não muito comportado financeiramente, mas sempre procura passar para o filho evitando que ele também seja igual a ele e ainda afirma que seu filho, hoje, é mais controlada até do que ele mesmo.

Entrevistado 3: O entrevistado nunca ouviu falar do tema “Educação Financeira”, porém acredita que ela é de suma importância na vida das pessoas, ela entende que uma pessoa educada financeiramente desde criança, terá mais controle sobre o seu próprio dinheiro conseqüentemente, tendo uma vida mais estável no futuro. Ela acredita que esse tipo de educação deve partir tanto da escola quanto de casa. Ela tenta passar seus conhecimentos sobre como se comportar em relação ao dinheiro para seus dependentes através de diálogos juntamente os outros membros da família, para evitar gastos desnecessários.

Entrevistado 4: O entrevistado 4 considera que o tema educação financeira é bastante importante, pois, servirá como base as reais necessidades ao que ela pode adquirir com suas finanças. Ele ainda argumenta que crianças cientes do tema educação financeira apresentarão comportamentos benéficos como autocontrole sobre a vida financeira no futuro, ele afirma que as crianças devem ser educadas visando economizar dinheiro, mostrando a realidade de como um indivíduo pode ser econômico sem deixar que isso afete seu desenvolvimento individual. Ele ainda comenta que os responsáveis devem educá-los visando coibir os comportamentos no que tange os desejos supérfluos. Ele acredita que o tema educação financeira deve ser passado para as crianças em todas as condições favoráveis, além da escola e na própria casa com os responsáveis.

Entrevistado 5: O entrevistado 5 não conhecia o tema educação financeira até ver uma palestra de um professor, ele recebia apenas alguns conselhos, hoje ele considera o tema extremamente importante e passou a exercitar com seu filho. Ele também acredita que o seu filho será mais educado financeiramente e terá mais cuidado que

ele.

Entrevistado 6: A entrevistada 6 acredita que a educação na formação de um adulto mais responsável, aprendendo a administrar suas próprias finanças, o papel dos pais nessa educação seria demonstrar o caminho, o exemplo, mostrando controle e responsabilidade.

Entrevistado 7: A entrevistada 7 já ouviu falar sobre educação financeira em um curso do SEBRAE, ela acredita que se desde pequeno a criança aprender a como gastar o dinheiro, terá menos problemas quando for adulto. Ela sempre procura limitar o valor que seus dependentes podem gastar e dá sempre o mínimo possível.

Fonte: Os autores (2017)

4.3.1 Análise da categoria 2



Figura 2 – Esquema da categoria 2 – Fonte: Os autores (2017)

Os resultados da categoria 3 foram bem dispersos, as maiores respostas foram relacionadas ao equilíbrio financeiro, liberdade socioeconômica (sob o exemplo de não estar endividado) e economia das finanças, também sob exemplos. Apesar dos resultados terem sido dispersos, todos os entrevistados assimilaram educação financeira com alguma palavra-chave do conceito de Campos (2013), logo, pode-se afirmar que para a presente pesquisa, o conceito de educação financeira utilizado é válido.

A unanimidade nas respostas dos entrevistados foi o reconhecimento da importância da educação financeira, todos os sete entrevistados acreditam que a educação financeira é importante, estes resultados são condizentes com os de Destefani (2015) que dizem que independente do patamar social, os pais reconhecem a importância da educação financeira e que apenas uma minoria acha que é cedo demais para se trabalhar o tema com crianças.

4.3 Análise geral

Ao analisar como o comportamento dos responsáveis em relação aos dependentes em termos financeiros, é possível concluir que, repassando seus conhecimentos sobre educação

financeira, fazendo com que crianças se relacionem mais com o tema desde cedo, resultará em maiores benefícios no futuro para elas, alegando que as mesmas serão adultos mais controlados com relação ao seu dinheiro, não entrando em endividamentos.

Os resultados da pesquisa estão em desacordo com o trabalho de Cruz Neto et al (2017), onde ao analisar um grupo de consumidores, concluiu-se que a presença de filhos se relaciona negativamente ao comportamento de poupança, o que sugere que os indivíduos modificam tal comportamento de acordo com as fases da vida.

Na análise do grau de repetição (aprendizagem) dos dependentes em relação aos responsáveis, nota-se que nem todos os dependentes dos entrevistados repetem as suas atitudes. Os filhos mais velhos que se acham mais independentes financeiramente, tem atitudes diferentes das tomadas por um dos entrevistados, e também conclui-se que não significa que se os pais são pessoas mais “gastadeiras”, os dependentes também serão, um dos entrevistados alegou isso, embora ele seja mais consumista, seu filho é uma pessoa mais controlada, isso porque mesmo ele tomando atitudes com relação aos gastos, tenta passar ao seu dependente as dicas necessárias para que ele não repita as suas atitudes.

Quanto a definir o papel da educação financeira no comportamento financeiro, o objetivo foi alcançado, pois, todos os entrevistados acreditam que o tema educação financeira é bastante importante e afeta diretamente no comportamento financeiro dos indivíduos no futuro. Eles comentam que uma pessoa que conhece e aplica o tema educação financeira será uma pessoa mais controlada em relação aos seus recursos. Em um comentário de um dos entrevistados, ele afirma que se tivesse sido instruído sobre o tema educação financeira quando criança, com certeza ela seria uma pessoa mais controlada hoje, mostrando que este tipo de educação influencia no comportamento futuro das pessoas em relação ao dinheiro. Os comentários dos entrevistados validam os conceitos de autores que tratam dos benefícios da educação financeira no comportamento dos indivíduos.

No objetivo de identificar quais atitudes em relação ao dinheiro mais afetam o comportamento dos dependentes, os entrevistados afirmaram que, na presença deles, fazem sempre compras à vista, gastam apenas com o necessário e procurar sempre obter descontos nas compras. Essas foram as atitudes citadas pelos entrevistados que mais influenciam positivamente no comportamento financeiro dos dependentes.

5 – Considerações Finais

A educação financeira é um elemento que proporcionaria a liberdade socioeconômica para os indivíduos, é uma área que, por meio dela, viabiliza um melhor aproveitamento em relação aos gastos de uma pessoa e que também garante uma maior chance de economizar

suas finanças com alguns intuitos predeterminados, fazendo com que os cidadãos sejam pessoas equilibradas financeiramente. O objetivo primordial da educação financeira está relacionado a forma de instrução das pessoas sobre seus conceitos e sobre produtos financeiros com a finalidade de ajudá-las a gerenciar melhor seus recursos minimizando riscos, viabilizando possíveis investimentos e usufruir melhor de possibilidades de poupança. A presente pesquisa buscou identificar como os responsáveis transmitem os conceitos sobre educação financeira aos seus dependentes.

Para responder ao questionamento “Qual o papel da educação financeira na formação dos indivíduos e como isso influencia a aprendizagem dos dependentes?” o trabalho utilizou-se do método qualitativo, utilizando-se de entrevistas como fonte de coleta o que permitiu chegar as seguintes conclusões: (a) Os entrevistados passam seus conhecimentos financeiros aos dependentes geralmente pelo exemplo e pelo diálogo, (b) A educação financeira segundo os entrevistados é de suma importância na vida futura das crianças, pois, através dela, a mesma desenvolverá uma capacidade melhor de gerir suas finanças, tornando-se uma pessoa mais controlada financeiramente e sem correr o risco de contrair endividamentos excessivos, e (c) A experiência pessoal se mostrou como um dos principais agentes formadores de educação financeira dos entrevistados.

Por fim conclui-se que a educação financeira melhora o cotidiano ao melhorar o controle dos gastos, gerindo melhor seus recursos. Os entrevistados consideram que a educação financeira é importante para os filhos mesmo quando não aplicavam seus conceitos.

Para futuras pesquisas, seria interessante uma quantidade maior de entrevistados, para melhor cruzamento de dados e também uma apuração dos dados socioeconômicos, a fim de verificar possíveis correlações entre a renda e a educação financeira.

Recomenda-se aos pais buscar sempre manter seus filhos informados sobre o orçamento da família, passando conhecimentos sobre o tema educação financeira, tomar atitudes, principalmente na presença dos filhos, que mostrem a importância de poupar e economizar, deixando-os cientes da importância de sempre obter descontos nas suas aquisições como forma de fazer o seu dinheiro render mais para que no futuro os comportamentos financeiros apresentados por eles sejam os melhores possíveis.

REFERÊNCIAS

BARDIN, L. *L'Analyse de contenu*. Editora: Presses Universitaires de France, 1977.

BAUDRILLARD, J. *A sociedade de consumo*. Lisboa: Edições 70, 1981.

BOGDAN, R.; BIKLEN, S. **Investigação Qualitativa em Educação. Uma introdução à teoria e aos métodos.** Porto: Porto Editora. 2010.

BRITO, L. et al. A Importância da educação financeira nos contextos acadêmicos e profissional: Um levantamento de dados com alunos universitários. **IX Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**, p. 1 – 13. Rio de Janeiro, 2012.

CAMPOS, A. B. **Investigando como a educação financeira crítica pode contribuir para tomada de decisões de consumo de jovens-indivíduos-consumidores (jic's).** Dissertação (Mestrado) - Educação Matemática. UFJF, Juiz de Fora, Minas Gerais, 2012.

CARPENA, F., et al. The ABCs of Financial Education : Experimental Evidence on Attitudes, Behavior, and Cognitive Biases. **Finance & PSD Impact.** Washington, DC, 2017.

CLAUDINO, L. P.; NUNES, M. B.; SILVA, F. C. Finanças pessoais: um estudo de caso com servidores públicos. **Anais do SEMEAD - Seminários em Administração**, São Paulo, São Paulo, Brasil, 2012.

CORREIA, T. de S.; W. G. L.; GADELHA, K. A. D. L. (2015). A Educação Financeira como um diferencial nas decisões de consumo e investimento dos estudantes do curso de Ciências Contábeis na grande João Pessoa. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 9, n. 3, 2015.

COSTA, M. C. Finanças pessoais: um estado de arte. **Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – USP.** São Paulo, 2004.

CRUZ NETO, L. A. et al. Atitude ao Endividamento e Comportamento de Gestão Financeira do Consumidor. **Revista Reuna**, v. 22, n. 1, p. 63-82, 2017.

DESTEFANI, S. M. Educação Financeira na Infância. **Revista Eventos Pedagógicos: Desigualdade e Diversidade étnico-racial na educação infantil.** v. 6, n. 4, 17. ed. p. 274-282, 2015.

FAVERI, D. B. et al. Educação Financeira para Crianças. **IX Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

KIMURA, H. Aspectos comportamentais associados as reações do mercado de capitais. **Revista de Administração de Empresas – RAE.** v. 2, n.1, 2003.

LEONA, R. J. G.; GUIMARÃES, S, T. C. O. (2013). Comportamento Financeiro Durante e Após a Crise Financeira de 2008 sob a Ótica da Teoria dos Prospectos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, n. 3, p. 119-140, 2013.

LIMA,, M. V. Um estudo sobre finanças comportamentais, **RAE-eletrônica**, v. 2, n. 1, 19p. Disponível em: < <http://www.rae.br/artigos/1873.pdf> >. 2003.

LUCENA, W. G. L. et al.. Finanças comportamentais: fatores que influenciam na hora da compra. **Revista Estudos do CEPE**, n 33, p.93-126, 2011.

MORAES, R.; GALIAZZI, M. do C. **Análise Textual Discursiva**. Ijuí: Editora Unijuí, 2007.

ODEAN, T. Volume, volatility, price and profit when all traders are above average. **Journal of Finance**, v. 53, n. 6. p. 1887-1934, 1998.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis, Vozes, 2007.

PEREIRA, V. L. et al. Educação Financeira no Brasil: Desafios e Ações para as Instituições Formadoras de Indivíduos. **Anais do Seminário de Pesquisa, Pós-Graduação, Ensino e Extensão do Câmpus Anápolis de CSEH (SEPE)**. (ISSN 2447-9357), v. 3, n. 1, 2017.

PIRES, V. **Finanças pessoais: Fundamentos e dicas**. Piracicaba: Editora Equilíbrio, 2007.

ROCHA, R. H. **Educação Financeira em Pauta**. 2008. Disponível em: <<http://www.hsm.com.br/artigos/educacao-financeira-em-pauta>>.

ROGERS, P.; FAVATO, V.; SECURATO, J. R. (2008). Efeito educação financeira no processo de tomada de decisões em investimentos: um estudo a luz das finanças comportamentais. **Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós Graduação em Ciências Contábeis**, v. 2, Salvador, 2008.

SANTANA, M. V. S. **Educação Financeira no Brasil: Um estudo de caso**. 103 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, Centro Universitário Una, Belo Horizonte, 2014.

SHEPARD, D. D.; KANEZA, Y. V.; MOCLAIR, P. What curriculum? Which methods? A cluster randomized controlled trial of social and financial education in Rwanda. **Children and Youth Services Review**, 310-320, 2017. <https://doi.org/10.1016/j.chilyouth.2017.09.011>.

SILVA, A. H.; FOSSÁ, M. I. T. Análise de Conteúdo: Exemplo de Aplicação da Técnica para Análise de Dados Qualitativos. **Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade**. Brasília. Enpq. p. 1 – 14, 2013.

SOUZA, D. P. de. **A importância da educação financeira infantil**. 76 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Sociais Aplicada, Centro Universitário Newton Paiva, Belo Horizonte, 2012.

TANG, N. Like Father Like Son: How Does Parents' Financial Behavior Affect Their Children's Financial Behavior? **Journal of Consumer Affairs**, 51(2), 284-311, 2017. <https://doi.org/10.1111/joca.12122>.

TANG, N.; BAKER, A. Self-esteem, financial knowledge and financial behavior. **Journal of Economic Psychology**, 54, 164–176, 2016. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2016.04.005>.

TORRES, F. de F. L. Finanças comportamentais: aplicações no contexto brasileiro. **Revista de Administração de Empresas – RAE**. v. 41, n.2, p. 64-71, 2001.

TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. 'Judgment under uncertainty: Heuristics and biases', 1974.

XIAO, J. J.; SORHAINDO, B.; GARMAN, E. T. Financial behaviors of consumers in credit Counselling. **International Journal of Consumer Studies**, v. 30, n. 2, p. 108-121, 2006.

YOSHINAGA, C. E. et al. Finanças comportamentais: uma introdução. **REGE - Revista de Gestão** 15.3. v. 15, n. 3, p. 25-35. São Paulo, 2008.

O DESEMPENHO DOS ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS: UM ESTUDO ACERCA DOS RESULTADOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE NO EXAME DE SUFICIÊNCIA.

Annandy Raquel Pereira da Silva¹; Alípio de Oliveira da Silva²; Márcio César de Oliveira Quirino³

Resumo: Com essa pesquisa, buscou-se como objetivo analisar a evolução histórica dos desempenhos dos alunos dos cursos de Ciências Contábeis do estado do Rio Grande do Norte (RN), no que diz respeito aos resultados apresentados no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). A presente pesquisa analisou os Exames realizados durante a segunda fase de aplicação, realizada entre 2011 a 2018. Para tanto, foram utilizados dados fornecidos pelo CFC e pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), relativos aos percentuais de aprovados e reprovados de todas as edições da segunda fase. Em aspectos metodológicos, para atingir o objetivo dessa pesquisa descritiva, utilizou-se da pesquisa documental com abordagem quantitativa. Com base nisso, o estudo aplicou estatísticas descritivas simples para os índices de aprovação e reprovação dos alunos que realizaram o Exame de suficiência nos períodos analisados. Deste modo, os resultados mostraram que o Estado do RN obteve índices positivos em todas as edições, com crescimento gradativo no número de aprovados em todas as regiões. Apesar do crescimento do número de IES privadas nos últimos anos, o rendimento dos alunos não acompanhou, com exceção da primeira edição de 2017, todas as outras seguintes tiveram aprovação menor que 50%. Já as IES públicas, com exceção da primeira edição de 2017, todas as seguintes tiveram aprovação maior que 50%. Fato importante de se notar também é em relação ao número de inscritos, que vem diminuindo gradativamente ao longo das edições, tanto nas IES públicas, como privadas.

Palavras-chave: Ciências Contábeis. Exame de Suficiência. Conselho Federal de Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

A competitividade imposta pela globalização resultou na abertura de novos mercados comuns, exigindo informações contábeis seguras, precisas e éticas (TERRES *et al*, 2011). O profissional eficiente na área de contabilidade é uma peça essencial da globalização atual, que deve acumular conhecimentos, fornecer informações claras e com qualidade, para transmiti-las de forma útil aos interessados (BROIETTI, 2014). Splitter e Borba (2014) enfatizam que, nos últimos anos o profissional contábil é um dos que mais se preocupam com a imagem pública, e que um entendimento da imagem externa dos contadores é importante para o julgamento dos seus papéis em um contexto mais abrangente.

De acordo com Bugarim *et al*. (2014a) os exames de avaliação e qualificação se difundem mundialmente como instrumentos de avaliação das capacidades do profissional

¹ Bacharelado em Ciências Contábeis. E-mail: annandyraquel@hotmail.com

² Bacharelado em Ciências Contábeis. E-mail: alipiooliveira19@gmail.com

³ Especialista em Gestão Fiscal e Tributária. E-mail: marcio.quirino@ufersa.edu.br

contábil. No Brasil, através da Resolução CFC nº 853/99, de julho de 1999, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu o Exame de Suficiência, como instrumento de avaliação da capacidade técnica dos Contadores e dos Técnicos em Contabilidade, sendo requisito para que possam obter o registro profissional; o mesmo foi suspenso em 2005, por determinação de medida judicial requerida pelo Ministério Público por não possuir respaldo legal; No entanto, em 11 de junho de 2010, foi assinada a Lei nº 12.249, que determinou o retorno do Exame de Suficiência da classe contábil como pré-requisito obrigatório para o exercício da profissão (CASTRO, 2017; SOUZA; CRUZ; LYRIO, 2017; SILVA *et al.* 2016; MELO; ARANTES, 2015; BUGARIM *et al.* 2014a; BUGARIM *et al.* 2014b; BROIETTI, 2014; PINHEIRO; BONFIM; PORTUGAL, 2014; PINHEIRO *et al.* 2013; BONIFÁCIO; CALLEGARI, 2012; TERRES *et al.* 2011).

De acordo com Silva *et al.* (2016) ao instituir o exame de suficiência, o CFC tinha como objetivo assegurar que o profissional possuísse conhecimentos mínimos ao bom desempenho profissional, oferecendo serviços de qualidade aos usuários, e também como forma de contribuição para o desenvolvimento e qualificação dos cursos de Ciências Contábeis. Segundo Martins *et al.* (2003) essa melhora na qualificação do profissional só ocorrerá efetivamente, se realizada uma avaliação dos resultados, para que o exame não se restrinja somente em avaliar a capacidade técnica do indivíduo, mas que busque identificar problemas relacionados com a realidade da sala de aula. Ademais, além de capacidade técnica, o contador deverá possuir capacidade crítica, adaptativa e interpretativa, ficando apto a encarar as mudanças que ocorrem no ambiente organizacional.

Neste contexto, a presente pesquisa reconhece a importância desse exame para com a qualidade dos serviços contábeis prestados por futuros contadores. Diante do exposto, surge o

seguinte problema de pesquisa: **Qual o desempenho dos alunos do Curso de Ciências Contábeis do Estado do Rio Grande do Norte no Exame de Suficiência do CFC?** Assim sendo, constitui objetivo geral deste estudo, analisar o desempenho dos alunos do Curso de Ciências Contábeis do Estado do Rio Grande do Norte no Exame de Suficiência do CFC.

Esta pesquisa justifica-se por apresentar contribuições de cunho teórico, contribuindo e avançando na linha de pesquisa acerca do tema que ainda é pouco explorado. Pois, conforme levantamento feito por Broietti, C. (2014) o Exame de Suficiência em termos científicos ainda é pouco estudado. Em nível de Estado da federação, não foram encontrados estudos que tratem diretamente do Estado do Rio Grande do Norte, ressaltando a importância da presente pesquisa. No entanto, pesquisas em nível de federação já foram realizadas, os resultados da sétima edição evidenciaram fragilidades em relação ao Estado de Minas Gerais e ao país, com isso, os resultados encontrados devem ser analisados na perspectiva de melhoria da qualidade de ensino (MARTINS *et al.* 2003). Esta pesquisa traz sua contribuição prática em virtude do exame proporcionar um nivelamento do conhecimento dos profissionais contábeis no mercado, permitindo que os profissionais que passem a atuar no mercado tenham o mínimo de conhecimento exigido, dessa forma, prestando serviços de melhor qualidade aos seus clientes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 BREVE HISTÓRICO DA EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

O ensino da contabilidade está constantemente se modernizando e se ajustando à realidade mundial, em especial no século passado, a escola contábil brasileira atravessou um avanço sem precedentes, agora no século XXI, as instituições de ensino de Contabilidade têm a missão de oferecer ao seu corpo discente uma educação de qualidade pra conseguir acompanhar as mudanças da globalização (BUGARIM *et al.*, 2014a).

Surgiu no Brasil, em 1902, a Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), a primeira escola de Contabilidade no Brasil, e em 1931 foram criados os cursos de contabilidade, através do decreto nº 20.158 que instituiu o curso técnico de contabilidade para formação do guarda-livros e o de peritos contadores (BACCI, 2002). Em 1945, foi instituído o curso de Ciências Contábeis e Atuariais por meio da Lei nº 7.988/1945 (OLIVEIRA NETO; KUROTORI, 2009).

Em 27 de maio de 1946, através Decreto Lei nº 9.295, onde ocorreu a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos Conselhos Regionais de Contabilidade

(CRCs), que tinham como escopo a fiscalização e condução da profissão contábil (PINHEIRO; BONFIM; PORTUGAL, 2014). Conforme Oliveira Neto e Kurotori (2009) ainda em 1946 foi criada a Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (USP), o primeiro núcleo brasileiro de pesquisa em Contabilidade. Trinta anos depois houve a criação da Comissão de Valores Mobiliários por meio da Lei nº 6.385/76, com o desígnio de regulamentar e fiscalizar as companhias abertas, como forma de proteger os acionistas, e também fiscalizava as irregularidades praticadas pelos profissionais contábeis, aplicando quando necessário às respectivas punições (BROIETTI, 2014). O Brasil sofreu forte influência dos Estados Unidos, e em 1976, criou a Lei nº 6.404 para disciplinar as companhias abertas, além de normatizar os princípios contábeis (BROIETTI, 2014). A Lei nº 1.401 desmembrou os cursos de Ciências Contábeis e Atuariais, criando o curso de Ciências Contábeis, outorgando aos concluintes o título de Bacharel em Contabilidade (OLIVEIRA NETO; KUROTORI, 2009).

Em outubro de 2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado com a finalidade de trabalhar em favor da convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais; em 2006, o Banco Central do Brasil (Bacen) e, em 2007, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) comunicaram procedimentos para a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consoantes com as normas internacionais a partir de 2010 (CASTRO, 2017). De acordo com Silva *et al.* (2016) no intuito de atualizar e adequar as disposições da lei societária brasileira com as práticas internacionais, em 28 de dezembro de 2007, ocorreu a publicação da Lei nº 11.638, que remodelou a parte contábil da Lei das Sociedades por Ações, objetivando uma melhor transparência e qualidade das informações contábeis. Em janeiro de 2010, um memorando foi assinado entre o CFC e o CPC, representando o Brasil e o *International Accounting Standards Board* (Iasb), afirmando o final de 2010 como a data limite para a convergência (CASTRO, 2017).

No Brasil, segundo o censo da educação superior (2017) existem 2.448 instituições de educação superior, sendo 296 públicas e 2.152 privadas, dessas 1.038 instituições ofertam o curso de ciências contábeis, sendo 92 públicas e 946 privadas. O RN tem 34 instituições que oferecem o curso, sendo 03 públicas e 31 privadas (INEP, 2017).

Hoje, no Brasil há cadastrados 517.679 profissionais, sendo 67,35% correspondente à bacharéis de contabilidade e 32,65% de técnicos em contabilidade, no RN o número de profissionais corresponde 6.368, sendo 54,62% do gênero masculino e 45,38% do gênero feminino (CFC, 2019).

2.2 O EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CFC

As exigências de um mercado competitivo, com a abertura de mercados e a obrigação de garantir à sociedade informação contábil precisa e fidedigna, fizeram com que o CFC se preocupasse com a qualidade do profissional contábil que para o mercado de trabalho (CFC, 2018). Além da qualidade do profissional contábil e da fiscalização preventiva, o exame de suficiência, pode com os seus resultados contribuir com a melhoria da qualidade do ensino da Contabilidade no Brasil, isso se deve em virtude de fornecer informações acerca do desempenho de alunos e cursos de Ciências Contábeis (CASTRO, 2017). Porém, almejando a melhora da qualidade do ensino, com base no exame de suficiência só acontecerá se houver além da avaliação do desempenho do profissional, também avaliar as instituições que propagam esse conhecimento (SOUZA; CRUZ; LYRIO, 2017).

O CFC tem como objetivo primordial, garantir que os profissionais contábeis estejam capacitados a exercer suas funções perante a sociedade, onde um dos instrumentos para alcançar esse objetivo é o exame de suficiência, que avalia a capacitação e conhecimentos dos profissionais, e dessa forma obtenham o registro no conselho de classe (BROIETTI, 2014). Nessa perspectiva, em 1986 Iudícibus e Marion já mostravam a inexistência de um Exame de Suficiência como requisito para o exercício profissional como uma das deficiências do ensino contábil brasileiro. À vista disso, o CFC, enquanto órgão regulamentador da profissão contábil instituiu um exame, almejando aumentar a credibilidade da profissão e garantir a qualidade dos serviços prestados aos usuários (MELO; ARANTES, 2015).

Esse exame foi instituído em 1999, através da Resolução CFC nº 853/99, como requisito para obtenção do registro no CRC, exigindo dos profissionais um nível mínimo de conhecimento para o desempenho da profissão (SILVA *et al.* 2016). Segundo Pinheiro, Bonfim e Portugal (2014) em 2005 a exigibilidade do exame foi extinta através de decisões judiciais que argumentaram que o Exame de Suficiência foi criado a partir de uma resolução interna do CFC, e não por lei, dessa forma ferindo o princípio constitucional do livre exercício profissional. Decorrente da falta de regulamentação foram aplicadas dez edições do exame, no período de 2000 a 2004, não sendo realizadas provas no período de 2005 a 2010, em virtude da fragilidade legal, sinalizando que o CFC deveria atuar junto ao Congresso Nacional para regulamentar o exame (PINHEIRO *et al.* 2013).

Somente em 2010, através da Lei 12.249/2010 e Resolução CFC nº 1.301/2010, a obrigatoriedade do exame de suficiência é novamente instituída, agora amparada por lei específica (BONIFÁCIO; CALLEGARI. 2012). Conforme a Lei 12.249, em seu 12º artigo, fica estabelecido que os profissionais contábeis somente possam exercer a profissão, após a

regular conclusão do curso de Bacharel em Ciências Contábeis, devidamente reconhecido pelo Ministério da Educação, e após aprovação em Exame de Suficiência e registro no CRC a que estiverem submetidos.

De acordo com Pinheiro *et al.* (2013) a Resolução CFC n° 1.301/2010 descreve que o Exame de Suficiência é a prova de equalização por meio do qual destina-se a comprovar os conhecimentos necessários, de acordo com os conteúdos programáticos apresentados durante o curso de graduação em Ciências Contábeis ou no curso técnico em contabilidade. Quanto às regras para a aplicação do exame, as provas são aplicadas semestralmente em todo território nacional, onde os candidatos serão aprovados se acertarem no mínimo cinquenta por cento das cinquenta questões da prova. Para bacharéis as áreas abrangidas são Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos, Contabilidade Pública, Contabilidade Gerencial, Noções de Direito Público e Privado, Matemática Financeira, Teoria de Contabilidade, Legislação e Ética Profissional, Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, Auditoria Contábil, Perícia Contábil, Português e Conhecimentos sociais, econômicos e políticos do País, conforme Caderno Analítico do Exame de Suficiência (2018).

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Terres *et al.* (2011) através da opinião dos profissionais contábeis e futuros contadores acerca do Exame de Suficiência, onde foi declarado que eles acreditam que o Exame de Suficiência é importante para mensurar a capacidade técnica do profissional, melhorar o grau de conhecimento, além de valorizar a profissão e filtrar os profissionais pouco qualificados.

Bonifácio e Callegari (2012) relataram a concepção dos docentes em relação ao Exame de Suficiência, revelando que os professores concordam que a junção de teoria e prática ajuda no bom desempenho no exame, que é necessário também atualização constante do corpo docente e que o exame é uma maneira de melhorar a qualidade dos cursos de Ciências Contábeis.

Um levantamento bibliométrico foi realizado por Broietti, C. (2014) onde constatou que o exame valoriza a profissão, conduz à melhorias nas instituições superiores de ensino e melhora o conhecimento dos profissionais. Porém, esse assunto ainda é pouco abordado em termos científicos.

Bugarim *et al.* (2014a, 2014b) analisaram o desempenho dos participantes nas edições do exame realizadas entre os anos de 2000 a 2004 e 2011 a 2012. Onde foi evidenciado um decréscimo significativo nos resultados do exame, onde apresentava aprovação de 83,52% em sua primeira edição, em 2000, caindo para 23,78% em 2012. Levando a crer que os anseios de

que o exame de suficiência iria impulsionar as instituições de ensino na melhoria de seus cursos não se realizaram. Os mesmos autores em outro estudo investigaram as características particulares de cada região do Brasil, esperando que os resultados apresentados sejam úteis tanto para as Instituições Fiscalizadoras, quanto para as Instituições de Ensino Superior.

Pesquisas no âmbito dos conteúdos abordados no exame também foram realizadas. Como o estudo de Melo e Arantes (2015) que procurou identificar quais disciplinas são avaliadas no exame, e quais as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Setor Público foram abordadas. Asseverando que as disciplinas de Contabilidade Geral e Contabilidade de Custos são as mais exigidas, enquanto que à Contabilidade Pública contém em torno de 7% das questões totais do exame. Já Pinheiro, Bonfim e Portugal (2014) analisaram os conteúdos acerca da Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos cobrados no exame. Constatando que o número de questões dessas disciplinas vem diminuindo ao longo do tempo, mas que ainda possuem significativa importância nas provas.

Silva *et al.* (2016) através de uma análise histórica dos desempenhos dos alunos no Exame de Suficiência do CFC, constataram que há uma redução no número de aprovados ao longo das edições, e que esses resultados devem servir para melhorar a qualidade de ensino das Instituições de Ensino Superior e diminuir o número de profissionais pouco capacitados.

Souza, Cruz e Lyrio (2017) atestaram que há associação positiva entre o número de aprovados no Exame de Suficiência, o desempenho dos alunos e a qualidade dos cursos de Ciências Contábeis. Com base em dados do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), do Exame Nacional do Desempenho dos Estudantes (ENADE) e as notas médias do Conceito Preliminar de Curso (CPC).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

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

Com relação à forma de abordagem do problema, esta pesquisa caracteriza-se como quantitativa, visto que, por adotar o emprego instrumentos estatísticos na análise dos dados (SAMPHERE; COLLADO; LUCIO, 2005). Quanto aos objetivos, a presente pesquisa se classifica como descritiva, por analisar o desempenho no Exame de Suficiência do CFC, dos alunos do curso de Ciências Contábeis, tanto das universidades públicas, quanto privadas, do Estado do RN.

As pesquisas desse tipo têm como objetivo a descrição de características de uma determinada população ou o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2008). No que se refere aos procedimentos técnicos adotados para a obtenção dos dados, a pesquisa é caracterizada como documental, pois serão utilizados dados disponibilizados pelo CFC e pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) sobre o quantitativo de aprovados e reprovados no exame de suficiência. Pesquisa documental decorre de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

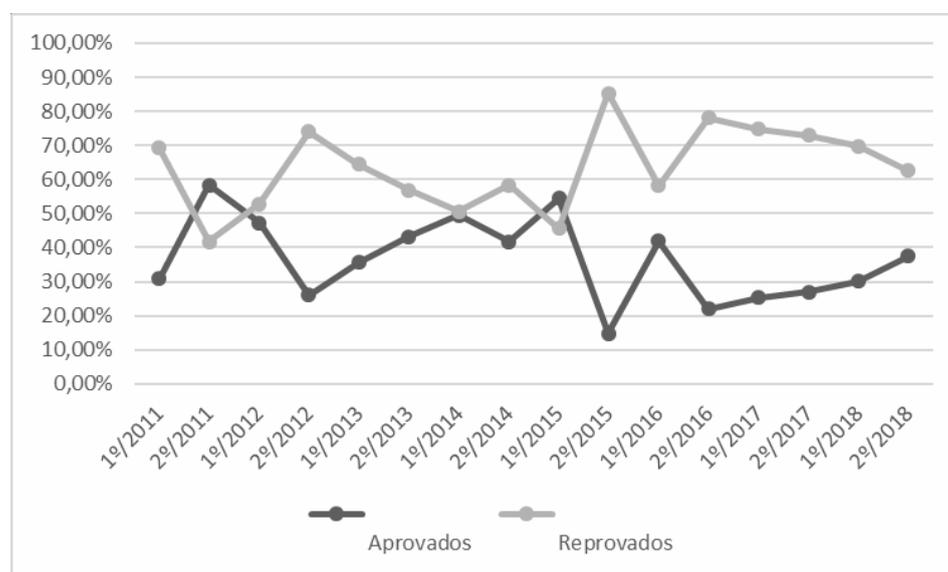
Os dados referem-se ao período conhecido como “segunda fase” de aplicação do exame de suficiência. Assim, os dados referem-se aos índices de aprovação e reprovação nas respectivas edições, sendo duas edições por ano, logo, o conjunto de períodos considerados correspondem as seguintes edições realizadas de 2011 a 2018.

Esta pesquisa tem como amostra os alunos do curso de Ciências Contábeis, tanto de instituições públicas, quanto privadas, do Estado do RN. Com o intuito de atender ao objetivo proposto, a amostra será dividida em dois grupos: (i) aprovados; e (ii) reprovados, com base nos resultados do Exame de Suficiência. Para o tratamento destes dados, foram utilizadas ferramentas da estatística descritiva simples, como a indicação de máximos e mínimos, média, variância e desvio-padrão.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Em relação aos resultados da aplicação do Exame de Suficiência, foi elaborado o Gráfico 01, que contém informações relativas às 16 edições do referido Exame, e que ocorreram nos anos de 2011 a 2018.

Gráfico 1: Aprovados e reprovados por edição do Exame de suficiência.



Fonte: Dados estatísticos do CFC.

Através da análise do Gráfico 1, observa-se que no Exame, houve uma variação no número de aprovados; o melhor índice de aprovação registrado foi na segunda edição de 2011, quando houve aprovação de 58,29% dos candidatos. Já o pior índice de aprovação foi registrado na segunda edição do Exame em 2015, onde apenas 14,68% dos candidatos conseguiram êxito. Ainda é pertinente destacar que, com exceção da segunda edição de 2011 (58,29%) e da primeira de 2015 (54,48%), todas as demais tiveram índices de aprovação inferior a 50%. Ou seja, somente nessas duas edições o percentual de aprovados foi maior que o de reprovados.

Com relação à análise dos resultados dos exames no nível das regiões do país (Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul). Na Tabela 1 são apresentados resultados relativos aos percentuais de aprovação e reprovação por região.

Tabela 1: Estatística descritiva dos aprovados e reprovados por região.

Regiões	Status	Amplitude	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Centro Oeste	Aprovados	0,413	0,096	0,509	0,300	0,116
	Reprovados	0,413	0,491	0,904	0,700	0,030
Nordeste	Aprovados	0,451	0,116	0,567	0,332	0,122
	Reprovados	0,451	0,434	0,884	0,668	0,031
Norte	Aprovados	0,319	0,053	0,373	0,221	0,097
	Reprovados	0,319	0,627	0,947	0,779	0,025
Sudeste	Aprovados	0,437	0,193	0,630	0,423	0,133
	Reprovados	0,437	0,370	0,807	0,577	0,034
Sul	Aprovados	0,459	0,200	0,659	0,456	0,137
	Reprovados	0,459	0,341	0,800	0,544	0,035

Fonte: Dados estatísticos do CFC.

Das cinco regiões que compõe o território nacional, observa-se que a região Sul foi a que apresentou maior variação nos níveis de aprovação e reprovação no exame de suficiência (Amplitude = 0,459), obtendo nível mínimo de aprovação de 20% e máximo de 65,9%. Em termos gerais, as regiões Sul (45,6%) e Sudeste (42,3%) foram as que apresentaram maiores médias de aprovação, seguidas das regiões Nordeste (33,2%), Centro-Oeste (30%) e Norte (22,1%). Em relação especificamente à região Nordeste, apresentou a segunda maior variação nos níveis de aprovação e reprovação (Amplitude = 0,451), ficando em terceira colocação na média de aprovações (33,2%), e ficando em segundo lugar com a maior média de reprovações (66,8%), ficando atrás somente da região Centro Oeste, com 70% de reprovação.

Na Tabela 2 são evidenciados os resultados acerca das médias de acertos das questões de forma geral do Exame de Suficiência.

Tabela 2: Média de acertos por região e Estado

Regiões	Sigla	Média de acertos	Regiões	Sigla	Média de acertos
Centro-Oeste	DF	24	Norte	AC	19
	GO	21		AM	20
	MS	21		AP	20
	MT	20		PA	20
Nordeste	AL	21		RO	21
	BA	22		RR	20
	CE	23		TO	20
	BA	22		Sudeste	ES
	MA	20	MG		23
	PB	22	RJ		24
	PE	23	SP		23
	PI	21	Sul	PR	23
	RN	22		RS	24
	SE	23		SC	24

Fonte: Dados estatísticos do CFC.

Em termos de média de acertos, as maiores médias nas 16 edições do Exame de Suficiência realizadas são dos Estados de Distrito Federal (24), Rio de Janeiro (24), Rio Grande do Sul (24) e Santa Catarina (24), e situados nas regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul. Em seguida aparece Ceará (23), Pernambuco (23), Sergipe (23), Espírito Santo (23), Minas Gerais (23), São Paulo (23) e Paraná (23), e situados no Nordeste, Sudeste e Sul. Já as menores médias são do Estado do Acre (19), seguido de Mato Grosso (20), Maranhão (20), Amazonas (20), Amapá (20), Pará (20), Roraima (20) e Tocantins (20). A partir disso conclui-se que as menores médias de acertos encontram-se na região Norte do País.

Pelos dados relativos à região Centro-Oeste, percebe-se que a melhor média de acertos foi do Estado do Distrito Federal (24), enquanto que a pior foi do Estado do Mato Grosso (20). Na região Nordeste, a melhor média foi dos Estados do Ceará (23), Pernambuco (23) e Sergipe (23), e a pior do Estado do Maranhão (20). Na região Norte, teve sua melhor média de acertos no Estado de Rondônia (21), e a pior no Estado do Acre (19). Na região Sudeste, a melhor média de acertos foi do Estado do Rio de Janeiro (24), e as menores de Espírito Santo (23), Minas Gerais (23) e São Paulo (23). E na região Sul, as melhores médias são do Rio Grande do Sul (24) e de Santa Catarina (24), e a menor do Paraná (23).

Em relação à Região Nordeste, tem a terceira melhor média geral de acertos (21,89), ficando atrás somente da região sul (23,67), e do Sudeste (23,25). Enquanto que o Centro-Oeste tem (21,5) e o Norte (20). Em relação ao Estado do RN, tem o segundo melhor número de acertos (22), junto com Bahia e Paraíba, e em relação ao País detém o terceiro melhor número de acertos (22), junto com Bahia e Paraíba.

A Tabela 3 apresenta a evolução dos resultados por região ao longo das 16 edições do exame de suficiência do CFC.

Tabela 3: Percentual médio de aprovação e reprovação por região e Estado.

Regiões	Sigla	Aprovados	Reprovados	Regiões	Sigla	Aprovados	Reprovados
Centro-Oeste	DF	40,42%	59,58%	Norte	AC	15,10%	84,90%
	GO	27,96%	72,04%		AM	21,07%	78,93%
	MS	26,13%	73,87%		AP	18,82%	81,18%
	MT	22,35%	77,65%		PA	20,25%	79,75%
Nordeste	AL	28,06%	71,94%		RO	23,59%	76,41%
	CE	37,69%	62,31%		RR	20,44%	79,56%
	BA	30,22%	69,78%		TO	20,40%	79,60%
	MA	21,37%	78,63%	Sudeste	ES	40,30%	59,70%
	PB	33,50%	66,50%		MG	40,98%	59,02%
	PE	34,93%	65,07%		RJ	45,65%	54,35%
	PI	28,16%	71,84%		SP	40,60%	59,40%
	RN	32,30%	67,70%	Sul	PR	42,51%	57,49%
	SE	35,04%	64,96%		RS	46,65%	53,35%
					SC	46,45%	53,55%

Fonte: Dados estatísticos do CFC.

Em termos de média de aprovação, destacaram-se com as cinco maiores médias nas 16 edições do exame de suficiência realizadas os estados de Rio Grande do Sul (46,65%), Santa Catarina (46,45%), Rio de Janeiro (45,65%), Paraná (42,51%) e Minas Gerais (40,98%). Evidenciando-se que os cinco Estados com melhores índices de aprovação estão situados nas regiões Sul e Sudeste do Brasil. Já os Estados com menores médias de aprovação foram Acre (15,10%), Amapá (18,82%), Pará (20,25%), Tocantins (20,40%) e Roraima (20,44%). Comprovando que a região Norte é a que apresenta menores números de aprovação, visto que dos seus sete Estados, cinco correspondem aos menores índices de aprovação brasileiros.

Pelos dados relativos à região Centro-Oeste, percebe-se que a melhor média de aprovação dentre os Estados dessa região foi no Distrito Federal (40,42%), enquanto que, a pior média de aprovação foi no Estado do Mato Grosso (22,35%). No caso da região Nordeste, a melhor média de aprovação é do Estado do Ceará (37,69%), e a pior do Estado do

Maranhão (21,37%). Na região Norte, a melhor média de aprovação é de Roraima (23,59%), e a pior do Estado do Acre (15,10%). Na região Sudeste, a melhor média de aprovação é do Rio de Janeiro (45,65%), e a pior do Estado do Espírito Santo (40,30%). E na região Sul, a melhor média é a do Estado do Rio Grande do Sul (46,65%), e a pior do Estado do Paraná (42,51%).

Especificamente, analisando-se a Região Nordeste, observa-se que em relação à média geral por região, o Nordeste encontra-se com a terceira colocação de melhores médias de aprovação (31,25%), ficando atrás somente do Sul (45,20%), e do Sudeste (41,88%). Enquanto que o Centro-Oeste detém (29,21%), e o Norte somente (19,95%). Em relação, estritamente ao estado do RN (32,30%), quando analisado dentro do âmbito da região Nordeste, fica com a quinta melhor média de aprovação em relação aos nove Estados da região. E no contexto geral, com a décima terceira melhor media dentre os 26 Estados.

As Tabelas 4 e 5 são referentes exclusivamente ao Estado do Rio Grande do Norte. A Tabela 4 corresponde aos resultados de inscritos, presentes e aprovados das regiões do Rio Grande do Norte. E a Tabela 5 dos inscritos, presentes e aprovados por Instituição de Ensino Superior (IES), divididas em públicas e privadas.

Tabela 4: Relação de aprovados e reprovados por principais regiões do Rio Grande do Norte

Edição	Status	Seridó potiguar	Oeste potiguar	Região Metropolitana
2017.1	Inscritos	86	215	887
	Presentes	75	176	782
	Aprovados	4	39	186
2017.2	Inscritos	87	222	781
	Presentes	78	169	661
	Aprovados	11	48	181
2018.1	Inscritos	138	286	565
	Presentes	117	260	521
	Aprovados	35	95	145
2018.2	Inscritos	76	213	418
	Presentes	52	183	371
	Aprovados	14	74	141

Fonte: Dados estatísticos do CFC.

Observa-se que tanto no Seridó Potiguar, quanto no Oeste Potiguar, o número de inscritos cresceu de 2017.1 até 2018.1, declinando em 2018.2. No entanto na Região Metropolitana, houve queda no número de inscritos ao longo das quatro edições. Porém, apesar dessa diminuição no número de inscritos, o Estado do RN obteve índices positivos em todas as regiões, em todas as suas edições. Houve crescimento gradativo no número de aprovados. No Seridó Potiguar obteve as seguintes porcentagens ao longo das quatro edições

(5,33%, 14,10%, 29,91% e 68,42%), no Oeste Potiguar (22,16%, 28,40%, 36,54% e 40,44%). E Região Metropolitana (23,78%, 27,38%, 27,83% e 38%).

Tabela 5: Relação de inscritos, presentes e aprovados por tipo de IES

Edição	Status	Pública	Privada
2017.1	Inscritos	232	956
	Presentes	187	846
	Aprovados	88	130
2017.2	Inscritos	235	855
	Presentes	177	731
	Aprovados	104	136
2018.1	Inscritos	222	837
	Presentes	186	767
	Aprovados	100	189
2018.2	Inscritos	151	603
	Presentes	121	516
	Aprovados	62	160

Fonte: Dados estatísticos do CFC.

Baseado nos dados da Tabela 5, referentes aos resultados das Instituições de Ensino Superior (IES) públicas e privadas, acerca do período de 2017 a 2018, únicos divulgados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), é possível notar que na primeira edição de 2017, foram aprovados 88 participantes (47,06%) de IES públicas, enquanto que nas IES privadas, foram aprovados 130 participantes (15,36%).

Na segunda edição de 2017 foram aprovados 104 participantes (58,76%) de IES públicas, enquanto que nas IES privadas, foram aprovados 136 participantes (18,60%). Na primeira edição de 2018 foram aprovados 100 participantes (53,76%) de IES públicas, enquanto que nas IES privadas, foram aprovados 189 participantes (24,64%). E na segunda edição de 2018 foram aprovados 62 participantes (51,24%) de IES públicas, enquanto que nas IES privadas, foram aprovados 160 participantes (31%).

Constata-se então, que apesar do crescimento do número de IES privadas nos últimos anos, o rendimento dos alunos não acompanhou esse crescimento, em todas as edições do Exame de suficiência os índices de aprovação foram inferiores a 50%. Já as IES públicas ao longo dessas quatro edições, se mantiveram em três IES, no entanto, com exceção da primeira edição de 2017, todas as seguintes tiveram aprovação maior que 50%. Fato importante de se notar também é em relação ao número de inscritos, que vem diminuindo gradativamente ao longo das edições, tanto nas IES públicas, como nas privadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo dessa pesquisa foi analisar o desempenho dos alunos do Curso de Ciências Contábeis do Estado do Rio Grande do Norte no Exame de Suficiência do CFC. Analisou-se a aplicação do exame no período de 2011 a 2018. Para isso foi necessário inicialmente explorar mais detalhadamente os resultados, partindo-se de uma abordagem mais ampla, analisou-se também em nível de região, até chegar ao Estado do Rio Grande do Norte, e detalhando até os resultados das IES privadas e públicas. Que só foi possível analisar das quatro últimas edições, por somente essas terem sido divulgadas pelo CFC.

A partir da análise descritiva dos dados, foi possível constatar que, em nível geral, o melhor resultado de aprovação foi registrado na segunda edição de 2011, quando houve aprovação de 58,29% dos candidatos que prestaram o Exame. E o pior resultado foi registrado na segunda edição do Exame em 2015, onde apenas 14,68% dos candidatos que prestaram o Exame conseguiram êxito. Dado preocupante é que somente a segunda edição de 2011, e a primeira de 2015 obtiveram percentual de aprovados maior que o de reprovados. O estado do RN tem a quinta melhor média de aprovação da região Nordeste, e a décima terceira melhor média dentre os estados brasileiros. O RN tem também o segundo melhor número de acertos da região Nordeste, e em relação ao País o terceiro melhor número de acertos.

O Estado do RN obteve índices positivos em todas as edições. Houve crescimento gradativo no número de aprovados em todas as regiões. O RN tem 34 instituições que oferecem o curso de Ciências Contábeis, sendo 03 públicas e 31 privadas (INEP, 2017). Apesar desse crescimento do número de IES privadas nos últimos anos, o rendimento dos alunos não acompanhou, com exceção da primeira edição de 2017, todas as seguintes tiveram aprovação menor que 50%.

Já as IES públicas ao longo dessas quatro edições, se mantiveram em três IES, no entanto, com exceção da primeira edição de 2017, todas as seguintes tiveram aprovação maior que 50%. Fato importante de se notar também é em relação ao número de inscritos, que vem diminuindo gradativamente ao longo das edições, tanto nas IES públicas, como privadas.

A partir dessas constatações de baixos níveis de aprovação principalmente nas IES privadas, faz-se necessário uma reflexão sobre a qualidade de ensino ofertada no Estado do RN. Destarte, essa pesquisa apresenta contribuições relevantes para as IES, o CFC e o CRC-RN. Sugere-se a realização de novos estudos complementares às análises apresentadas, como por exemplo, analisar quais os conteúdos cobrados pelo Exame de Suficiência, em comparação ao que as IES aplicam em sala de aula, no intuito de encontrar falhas no ensino.

O estudo limita-se por usar dados disponibilizados pelo CFC e pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), que na primeira fase só apresentava os resultados dos aprovados pelo nome. A partir da segunda fase, analisada nessa pesquisa, passou-se a disponibilizar além do resultado geral, os resultados por regiões e estados do país. No entanto, somente nas quatro últimas edições o CFC disponibilizou os resultados por IES. Limitando a presente pesquisa a analisar somente as quatro últimas edições como parâmetro de desempenho das IES do Estado do RN.

REFERÊNCIAS

- BACCI, João. **Estudo exploratório sobre o desenvolvimento contábil brasileiro: uma contribuição ao registro de sua evolução histórica**. 2002. 178 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - FECAP - Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.
- BONIFÁCIO, R.; CALLEGARI, O.M. O exame de suficiência contábil e a percepção dos professores do curso de ciências contábeis. In: XII Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária nas Américas. **Anais eletrônicos...** Veracruz-México, 2012.
- BRASIL. **Lei nº 12.249**, de 11 de junho de 2010. Altera os Decretos-Leis nº 9.295, de 27 de maio de 1946 e 1.040, de 21 de outubro de 1969. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2015/12/lei12249.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2019.
- BROIETTI, C. Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade: Observação das Publicações Relacionadas ao Tema. In: 5º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. **Anais eletrônicos ...** Florianópolis, 2014.
- BUGARIM, M. C. C.; RODRIGUES, L. L.; PINHO, J. C. C.; MACHADO, D. Q. Análise histórica dos resultados do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba v. 6, n. 1, p.121-136, jan./abr. 2014a.
- BUGARIM, M. C. C.; RODRIGUES, L. L.; PINHO, J. C. C.; MACHADO, D. Q. O desempenho dos profissionais de contabilidade no exame de suficiência do CFC: uma análise de conglomerados regionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo v. 8, n. 22, p. 60-71, dez. 2014b.
- CASTRO, D. V. B. As idas e vindas do Exame de Suficiência. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 224, p. 36-45, abr. 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Caderno Analítico do Exame de Suficiência: histórico dos resultados**. Brasília: CFC, 2018.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Quantos Somos**. Disponível em <<https://cfc.org.br/registro/quantos-somos-2/>>. Acesso em: 31 mar. 2019.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, **Resolução nº 853**, de 28 de julho de 1999. Institui o Exame de Suficiência como requisito para obtenção do Registro Profissional em CRC. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 1999. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_853.doc>. Acesso em: 31 mar. 2019.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas da pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO

- TEIXIERA. **Sinopse Estatística da Educação Superior 2017**. Brasília: Inep, 2018. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/basica-censo-escolar-sinopse-sinopse>>. Acesso em: 31 mar. 2019.
- IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. Carlos. As Faculdades de Ciências Contábeis e a Formação do Contador. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 15, n. 56, p. 50-56, 1986.
- MARTINS, C. M. F.; SILVA, C. B. A.; BERNARDO, D. C. R.; MADEIRA, G. J. O desempenho do estado de Minas Gerais no sétimo exame de suficiência do CFC – março/2003. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, edição especial, p. 81-102, nov. 2003.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. N. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MELO, M. S.; ARANTES, V. A. Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade: uma análise do conteúdo de contabilidade aplicável ao setor público. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, v. 17, n. 2, p. 19-30, maio./ago. 2015.
- OLIVEIRA NETO, J. D.; KUROTORI, I. K. O Retorno do Exame de Suficiência do CFC. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, p. 1-18, jan./abr. 2009.
- PINHEIRO, L. B.; BONFIM, M. P.; PORTUGAL, G. T. Um Estudo sobre a Aplicação dos Conteúdos da Contabilidade Gerencial e de Custos nos Exames de Suficiência de 2011 e 2012. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 57, p. 43-49, maio./ago. 2014.
- PINHEIRO, F. M. G.; DIAS FILHO, J. M.; LIMA FILHO, R. N.; LOPES, L. M. S. O perfil do contador e os níveis de habilidades cognitivas nos exames Enade e suficiência do CFC: uma análise sob a perspectiva da taxonomia de bloom. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 11, n. 1, p. 50-65, jan./jun. 2013.
- SAMPIERE, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw Hill, 2013.
- SILVA, L.; KRONBAUER, C. A.; BRUZONI JÚNIOR, A. C.; SPRENGER, K. B. Análise dos Desempenhos Históricos dos Alunos dos Cursos de Ciências Contábeis no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. In: Congresso de Contabilidade da UFRGS. **Anais eletrônicos...** Rio Grande do Sul, 2016.
- SOUZA, P. V. S.; CRUZ, U. L.; LYRIO, E. F. A Relação do Exame de Suficiência Contábil com o desempenho discente e a qualidade dos cursos superiores em Ciências Contábeis no Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 9, n. 2, p. 179-199, jul./dez. 2017.
- SPLITTER, K.; BORBA, J. A. Percepção de estudantes e professores universitários sobre a profissão do contador: um estudo baseado na teoria dos Estereótipos. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília, v. 8, n. 2, p. 126-141, abr./jun. 2014.
- TERRES, J.C.; SIMONI, P. R.; PEREIRA, P.; TIMMERMANS, C.; LIZOTE, S. A.; LANA, J. Exame de suficiência da profissão contábil: um estudo envolvendo o posicionamento de contabilistas e estudantes do curso de ciências contábeis a respeito de sua aplicabilidade. In: XI Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul. **Anais eletrônicos...** Florianópolis, 2011.

O EXAME DE SUFICIÊNCIA CONTÁBIL: UMA ANÁLISE QUANTO AO CONTEÚDO DAS QUESTÕES

Camilla Araújo Amaral Duarte¹; Andersen Matias Campos Lima²; Paula Janiele Gomes Filgueira³ José Mauro Madeiros Veloso Soares⁴

RESUMO

Há um aumento quantitativo constante dos cursos de graduação e em Ciências Contábeis com o consequente aumento de número vagas, alunos matriculados e concluintes. Neste sentido, a importância do Exame de Suficiência para verificar aptidão ao exercício profissional e mensuração das habilidades e competências do futuro profissional contábil tem sido acentuado. O objetivo da pesquisa foi constatar as frequências, quanto à área e conteúdo, das questões que compuseram os Exames de Suficiência Contábil, identificando em cada questão a referida base normativa e a quantidade de questões teóricas em confronto com as de análise matemática. Para tanto, foi realizado um levantamento, utilizando como unidade de análise as provas no ano de 2018, que somam 2 edições da banca examinadora Consuplan e 100 questões ao todo. A pesquisa tem caráter metodológico descritivo, documental e predominantemente quantitativo. Os resultados obtidos correspondem aos índices de questões de cada área detalhada por bases normativas que as regem; às questões sem bases normativas especificadas e; às quantidades de questões teóricas e matemáticas. Entre os principais resultados, percebe-se que as NBCs TG baseiam a maior parte das provas seguido dos conhecimentos de Contabilidade de Custos, que compuseram questões de natureza matemática, para as quais não há expresso regulamentos legislativos específicos que as norteiem. Questões relativas a Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Auditoria; Perícia e; Ética constam, no geral, em menores proporções. Constatou-se ainda, que em média, 60% das provas correspondem a questões essencialmente teóricas.

Palavras-chave: Contabilidade; Exame de Suficiência; Profissão Contábil.

1. INTRODUÇÃO

A educação reflete diretamente no nível de qualificação profissional e no nível de desenvolvimento social do país (SILVA; ROSA, 2016), que por sua vez o ambiente exerce influencia sobre a construção das carreiras profissionais (ARAÚJO et al., 2018). No cenário atual, o mercado requer profissionais contábeis com capacidade de resolução de problemas, pensamento crítico e domínio de habilidades técnicas (HOWCROFT, 2017), além de habilidades interpessoais (TAN; LASWAD, 2018).

Consoante a isto, o Conselho Federal de Contabilidade se preocupa com o profissional contábil que vai ingressar no mercado de trabalho, exigindo dele um conhecimento básico auferido durante a sua formação em garantia de serviços contábeis de qualidade à sociedade

¹Graduanda em Ciências contábeis pela Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), E-mail: camilladuarte1708@outlook.com ;

²Graduando em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), E-mail: andersenmatias@gmail.com;

³ Graduanda em Ciências contábeis pela Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), E-mail: paulasemog@yahoo.com.br;

⁴Mestre em Ciências contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), E-mail: jose-mauro-m@hotmail.com

(CFC, 2007). A premissa subjacente utilizada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2007) é que a avaliação prévia do profissional antes da inserção no mercado de trabalho reduz a necessidade de preocupação em relação ao cometimento irregularidades.

Deste modo, é estabelecido que a aplicação do Exame de Suficiência possibilita medir a capacidade técnica média do indivíduo, bem como as suas condições técnicas para exercer a profissão contábil. Outrossim, Bugarim et. al (2014) destacam que o CFC, tem, dentre as suas preocupações, a de garantir que os profissionais tenham um nível adequado de qualidade; corroborando ao pressuposto de que o exame de suficiência habilita os profissionais que são preparados pelas instituições de ensino (OLIVEIRA NETO et. al 2011).

Pelo estabelecimento de uma política de expansão do ensino superior brasileiro, houve aumento significativo na quantidade de novos cursos de graduação (BEZERRA; LUCENA, 2017), onde o número total de matrículas dos cursos de Ciências Contábeis, considerando instituições públicas e privadas, aumentou cerca de 185,94% de 2000 para 2017 (INEP, 2017) fomentando a importância da obrigatoriedade do Exame de Suficiência Contábil instituída em 11 de junho de 2010, pela Lei n.º 12.249, como filtro de aptidão ao exercício profissional para os bacharéis em Ciências Contábeis.

Consoante ao exposto e pela importância do Exame de Suficiência para os futuros profissionais da Ciência Contábil, surge a seguinte questão de pesquisa: Qual a frequência, quanto à área e conteúdo, das questões que compuseram os Exames de Suficiência? Portanto, objetivo geral da pesquisa é identificar as frequências, quanto à área conteúdo, das questões que compuseram os Exames de Suficiência. Especificamente, Compreender a importância do Exame de Suficiência contábil do CFC; identificar em cada questão a referida base normativa e; constatar a frequência de questões teóricas em confronto com as que necessitaram de análise matemática.

Pelo intrínseco elo entre a garantia de qualidade profissional (BUGARIM et. al, 2014) e a formação fornecida pelas instituições de ensino (OLIVEIRA NETO et. al 2011) a presente pesquisa contribui para o âmbito acadêmico ao passo em que faz o mapeamento dos conteúdos abordados e com isso pode auxiliar as instituições, docentes e discentes sobre as habilidades e competências que precisam ser enfatizadas no processo de formação e de ensino-aprendizagem e; além de fornecer insights sobre as exigências teóricas, metodológicas e conceituais hábeis para o êxito nos resultados da prova.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Conselho Federal de Contabilidade - CFC

Tendo em vista que a contabilidade se apresenta como uma ciência social em constante mudança e que segue a evolução da sociedade, além de buscar se adequar ao mundo globalizado, houve a necessidade de criar um órgão regulador de normas e procedimentos a serem seguidos. Com isso, no Brasil, em 27 de maio de 1946, foi criado o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Este trata-se de uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público. Toda a sua estrutura, organização e funcionamento é regulamentado pela Resolução CFC nº 1.370 de 08 de dezembro de 2011 (CFC, 2011).

De acordo com o site oficial do CFC (CFC, 2019), o Conselho tem diversos intuitos, dentre eles, pode-se destacar o de orientar, normatizar e fiscalizar o desempenho dos profissionais contábeis; regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; além de editar as Normas Brasileiras de Contabilidade de caráter técnico e profissional. Para atender seus objetivos o CFC conta com um Conselho Regional de Contabilidade (CRC) em cada Estado brasileiro e no Distrito Federal que, em algumas das atividades acima citadas, faz o intermédio das funções.

Neste sentido, em cumprimento a manutenção de profissionais qualificados para exercer a profissão, os bacharéis em contabilidade são avaliados por meio de uma prova classificada como um exame de suficiência (SANTOS; ANDRADE, 2016). Outrossim, o fato do egresso ser submetido ao exame de suficiência visa assegurar que os profissionais demonstrem possuir um nível aceitável de conhecimento sobre aquilo que estará sob sua atribuição (MADEIRA; MENDONÇA; ABREU, 2003), e ainda pode servir como ferramenta de avaliação formativa e indicador de qualidade dos cursos (LOUSADA; MARTINS, 2005).

2.2. Exame de Suficiência Contábil

Desde a criação até chegar ao modelo atual, o ensino de Ciências Contábeis passou por diversas mudanças e aprimorações no Brasil. Dentre estas diversas mudanças, segundo Schmidt (2000), o Decreto Federal de 1.339 de 9 de janeiro de 1905 reconhece oficialmente os cursos de Guarda-Livros e de Perito-Contar, passando pela criação do CFC e chegando até os dias atuais com cursos de Graduação e Pós-graduação em Contabilidade.

De acordo com os dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) no último Censo da Educação Superior de 2017, disponível no site oficial do Instituto, o curso de Ciências Contábeis está presente no Brasil em 1.038 instituições, entre elas, públicas e privadas, totalizando um número de 362.042 alunos matriculados e 55.345 concluintes (INEP, 2017). Em consonância com Bezerra e Lucena (2017), o crescimento da

procura pelo o curso de graduação de Ciências Contábeis está pontualmente atrelado a necessidade de profissionais competentes no mercado.

Segundo a Resolução do CFC 853/99 de 28 de julho de 1999, com a finalidade de resguardar a qualidade dos serviços prestados aos usuários foi instituído a necessidade da realização de um exame de suficiência. Este sendo prestado por todos os profissionais contábeis a qual deseje usufruir do gozo dos direitos legais de exercer a profissão e concessão de um registro profissional.

A primeira edição da prova foi aplicada no ano posterior a resolução que instituída o exame, em 2000, sendo suspenso em 2005 pois questionavam-se a legitimidade e seu efeito. A suspensão prorrogou-se por 05 anos até a Lei nº 12.249/2010 fazer as alterações na legislação a qual assegura que os recém-graduados só podem exercer a profissão contábil mediante aprovação no Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade. Acredita-se que, devido ao crescente números de cursos de graduação e da grande inserção de alunos recém-formados no mercado, o CFC viu a necessidade da verificação das competências e aptidões desses egressos.

De acordo com Bezerra e Lucena (2017) o exame tem caráter de contribuir como uma forma do CFC mitigar possíveis deficiências na qualidade do profissional formado, bem como serve de parâmetro em relação a qualidade do ensino oferecido pelas instituições. Entende-se que o CFC e o CRC'S estão cuidando dos interesses da sociedade e usuários da contabilidade ao se preocuparem com a qualidade e com as aptidões dos profissionais inseridos no mercado de trabalho a cada ano, pois são deles algumas responsabilidades de ajudar estes usuários a tomarem decisões mais assertivas possíveis para o crescimento de seus negócios.

A prova do Exame de Suficiência de Ciências Contábeis nas edições anteriores, isto é, até o ano de 2017, eram realizadas pela a Fundação Brasileira de Contabilidade e no ano de 2018 foi realizada uma nova licitação e houve a mudança da banca examinadora, atualmente a Consuplan. Cabe destacar que, segundo o Portal do CFC (2019), no ano de 2019 haverá novamente a mudança da banca examinadora, e um processo licitatório para seleção já se encontra aberto.

No que diz respeito ao corpo e organização da prova, de acordo com o CFC (2016) a mesma é composta por 50 questões objetivas e de múltipla escolha de igual pontuação para cada questão, conforme edital da segunda edição do Exame de Suficiência de 2018. O CFC, juntamente com Consuplan, no qual, o aluno avaliado, para se considerar apto a receber o registro deve obter no mínimo 50% de acertos das questões as quais se submetem. Ainda conforme o CFC (2016), os conteúdos abortados nas provas para Bacharel de Ciências

Contábeis estão entre: Contabilidade Geral; Contabilidade de Custos; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Contabilidade Gerencial; Controladoria; Noções de Direito e Legislação Aplicada; Matemática Financeira e Estatística; Teoria da Contabilidade; Legislação e Ética Profissional; Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade; Auditoria Contábil; Perícia Contábil; Língua Portuguesa Aplicada.

Ainda em concordância com o edital, os órgãos responsáveis ressaltam que a finalidade do exame é de “comprovar conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis...”. Posto isto, a aplicação do Exame de Suficiência aos futuros profissionais contábeis, tem por fim de assegurar que a sociedade está recebendo profissionais qualificados que possam gerar benefícios intelectuais e até mesmo econômicos, além de atender as demandas dos usuários que se utilizam das informações contábeis (BUGARIM et. al, 2014).

2.3. Habilidades e competências exigidas de um profissional contábil

A palavra habilidade vem de origem do latim *habilis* que significa capaz ou apto. De acordo com o Dicionário Michaelis: “(...) 2 Conjunto de qualificações para o exercício de uma atividade ou cargo; suficiência.” Já em relação ao termo competência que também de origem do latim significa aptidão para cumprir alguma tarefa ou função. Segundo o Dicionário Michaelis: “(...) 5. Fig. Individuo com profundo conhecimento de determinado assunto; (...)”.

Os conceitos dos termos habilidade e competência se complementam, sendo a primeira, a ação de pôr em prática as concepções e os fundamentos adquiridos no decorrer do processo de aprendizagem e a segunda, a de unir os conhecimentos, atitudes e habilidades. Desse modo, no âmbito profissional, espera-se os responsáveis por qualquer que seja a função exercida, seja capaz de laborar em cima dos dois conceitos.

Na Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004 que institui diretrizes curriculares nacionais para o curso de Ciências Contábeis no Brasil, dispõe de premissas que devem conter os profissionais da área contábil, tais como:

I - Compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;

II - Apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;

III - Revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

O profissional da contabilidade atualmente, em função da globalização e das convergências às normas internacionais, deixou de ser apenas aquele que imprimia guias, elaborava as demonstrações contábeis e realizava suas obrigações para cumprir com as exigências do Fisco, sendo de grande relevância os progressos e inovações em sua atuação no mercado de trabalho visando um enfoque mais gerencial contribuindo com informações úteis para a tomada de decisões. No novo século o contador, de acordo com Leal, Soares e Sousa (2008, apud, REIS *et al* 2015) é retratado como : “ (...) ‘oportunidade de negócio’, ou seja, um diferencial para a administração das empresas na medida em que deixa de cumprir apenas com as obrigações acessórias e passa a participar mais ativamente do processo gerencial das organizações”.

Além dos conhecimentos teóricos, os usuários internos e externos das informações contábeis estão pleiteando um profissional que se molde e se adeque o seu perfil profissional, as rápidas variações socioeconômicas para tornar seus negócios mais competitivos. Em concordância com Leal, Soares e Sousa (2009), o profissional contábil tem um grande desafio de se manter sempre atualizado, buscando aperfeiçoamentos de acordo com as exigências do mercado. Ressaltando que este não deve se limitar apenas aos conhecimentos adquiridos na fase da graduação e sim, se manter em constância aprendizagem e busca de novos conhecimentos a inserção do uso de tecnologias a fim de ter um diferencial competitivo nas mutações do mercado.

De acordo com Cosenza, Gomes e Devillart (2017) o contador contemporâneo deve ter suas habilidades e competências baseados em um tripé que é composto por formação acadêmica, pela regulação contábil e no mercado de trabalho. Por fim, pode-se evidenciar que a profissão contábil é muito dinâmica e está em constante mudanças e aprimorações, pois como a área de atuação é muito volátil, não há como moldar um profissional. O que se entende é que este deve estar em busca de novos conhecimentos, sempre antenado às mudanças e convergências aos padrões internacionais e aplicar de forma relevante e útil na Instituição ao qual presta serviços, com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisões.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa se encontra na área das Ciências Sociais Aplicadas com foco em Ciências Contábeis visando a uma análise quantitativa acerca das questões do exame de suficiência contábil.

Consoante os objetivos pretendidos pela pesquisa, a mesma se caracteriza como descritiva, visto que tem por finalidade observar, registrar e analisar os dados coletados descrevendo como as bases normativas que regem a profissão contábil compuseram o Exame de Suficiência Contábil. Além disso, Gil (2002, p. 42) afirma que pesquisas descritivas tem por objetivo estudar as características de um grupo, além de permitir o estabelecimento de relações entre variáveis.

Quanto ao procedimento do estudo, se constitui como pesquisa documental, a qual faz uso de materiais que ainda não receberam tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa conforme Gil (2002, p. 45), por meio da técnica de análise do conteúdo das questões das provas do CFC aplicadas em 2018.

Ainda em Gil (2010, p. 67), há pesquisas documentais que se valem principalmente de dados quantitativos, disponíveis sob a forma de registros, tabelas, gráficos e nesses casos, o processo analítico envolve procedimentos estatísticos. Nessa perspectiva, o estudo apresenta uma abordagem quantitativa utilizando ferramentas estatísticas, como a frequência, porcentagem e média na análise dos resultados e alcance do objetivo geral.

A pesquisa foi realizada a partir dos Exames de Suficiência Contábil aplicados no ano de 2018, totalizando 2 avaliações com 50 questões cada, classificadas conforme a base normativa ou referência correspondente, tais como regulamentos de Normas Brasileiras de Contabilidade; Resoluções de órgãos reguladores da profissão Contábil e; Legislações de áreas afins, ou ainda, não haver regência de Normas.

As questões de Contabilidade de custos foram classificadas quanto a seu conteúdo propriamente dito, pois se trata de Contabilidade de natureza Gerencial e há inexistência de base normativa específica. Os dados coletados foram organizados e processados por meio dos recursos de planilha eletrônica que permite praticidade de cálculos, elaboração de gráficos e informações estatísticas. As questões analisadas no presente estudo são referentes aos dois Exames de Suficiência Contábil realizados pelo Conselho Federal de Contabilidade no ano de 2018, nos quais constam 100 questões no total.

Os dados em análise foram processados por meio do Microsoft Excel 2016, através de elaboração e organização de planilhas e gráficos além das funções matemáticas existentes na plataforma para auxílio na produção de informações estatísticas básicas para alcance dos objetivos da pesquisa.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. Bases Normativas das questões

Em conformidade com o primeiro objetivo proposto pelo estudo, foram identificadas em cada questão do Exame, as Normas ou Legislações base para sua elaboração. A tabela 1 mostra as questões baseadas em regulamentos, normas e instruções brasileiras de contabilidade e aquelas que se relacionavam com mais de uma base normativa, foram contabilizadas em ambas referências. As questões identificadas como correlacionadas somaram 3 no Exame 2018.1, e 4 em 2018.2.

Tabela 1 - Resultados das questões baseadas em regulamentos, normas e instruções

Referência	Nome/Especificação	Frequência Absoluta	Frequência Absoluta	Frequência Total
		2018.1	2018.2	
NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro	6	3	9
NBC TG 01 (R4)	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	1	2	3
NBC TG 02 (R3)	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	2	1	3
NBC TG 03 (R3)	Demonstração dos Fluxos de Caixa	3	0	3
NBC TG 04 (R4)	Ativo Intangível	1	0	1
NBC TG 06 (R3)	Operações de Arrendamento Mercantil	0	1	1
NBC TG 08	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	1	0	1
NBC TG 09	Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	1	0	1
NBC TG 11 (R2)	Contratos de Seguro	1	0	1
NBC TG 12	Ajuste a Valor Presente	1	0	1

NBC TG 13	Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08	1	0	1
NBC TG 16 (R2)	Estoques	1	2	3
NBC TG 18 (R3)	Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	2	0	2
NBC TG 20 (R2)	Custos de Empréstimos	1	1	2
NBC TG 23 (R2)	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	1	1	2
NBC TG 26 (R5)	Apresentação das Demonstrações Contábeis	4	0	4
NBC TG 27 (R4)	Ativo Imobilizado	1	3	4
NBC TG 28 (R4)	Propriedade para Investimento	0	1	1
NBC TG 29 (R2)	Ativo Biológico e Produto Agrícola	1	3	4
NBC TG 31 (R4)	Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	0	2	2
NBC TG 32 (R4)	Tributos sobre o Lucro	1	1	2
NBC TG 36 (R3)	Demonstrações Consolidadas	0	1	1
NBC TG 39 (R5)	Instrumentos Financeiros: Apresentação	0	1	1
NBC TG 46 (R2)	Mensuração do Valor Justo	0	2	2
NBC TG 47	Receita de Contrato com Cliente	1	0	1
NBC T 16.8	Controle interno	0	1	1
NBC PG 01	Código de Ética Profissional do Contador.	1	3	4
ITG 09 (R1)	Demonstrações contábeis individuais, separadas, consolidadas e aplicação do MEP	1	1	2

RESOLUÇÃO CFC nº 1370/2011	Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade.	1	1	2
TOTAL		34	31	65

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Conforme a análise da Tabela 1, as questões referenciadas por NBCs TG constituíram a maioria das classificadas como baseadas em Regulamentos, Normas e Instruções brasileiras de Contabilidade. É importante salientar que o somatório de frequência absoluta das questões referenciadas por bases normativas, excede 41 questões devido a existência dessas correlações expostas numericamente na tabela 6.

Os resultados mostram que, em 2018.2, a frequência absoluta de questões da prova referentes à NBC TG Estrutura Conceitual sofreu decréscimo de 50% em relação às de 2018.1. Houve também diminuição nas questões relacionadas à NBC TG 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa e NBC TG 26 - Apresentação das demonstrações contábeis, ambas na mesma variação negativa de 100%.

As NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador; NBC TG 27 – Ativo Imobilizado e NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, apresentaram a maior variação positiva de todas as referências ao basear o triplo de questões (200%) em 2018.2, com relação à 2018.1.

A resolução CFC nº 1370/2011, nas duas provas analisadas, constaram de maneira quantitativamente equivalente, citada diretamente nos enunciados, fato semelhante à ITG 09, com exceção de que, em 2018.1, a questão referenciada pela ITG 09 não apresentava tal Instrução de modo explícito em seu texto, entretanto, em 2018.2, o enunciado fazia referência direta à mesma.

A tabela 2 mostra as questões baseadas em normas e leis de contabilidade aplicadas ao setor público, as quais representam 6% das 50 questões da edição 2018.1, e em seguida no exame de 2018.2, decresceu para 4% de toda a prova. Em termos totais, nos dois Exames, representaram 5% das 100 questões.

Tabela 2 - questões baseadas em normas e leis de contabilidade aplicadas ao setor público

REFERÊNCIA	Nome/Especificação	Frequência Absoluta 2018.1	Frequência Absoluta 2018.2	Frequência Absoluta Total
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	1	0	1

NBC TSP 02	Receita de Transação com Contraprestação	0	1	1
NBC TSP 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	0	1	1
NBC TSP 04	Estoques	1	0	1
Lei nº 4.320/1964	Lei do Orçamento	1	0	1
Total		3	2	5

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Tabela 3 - Questões baseadas em leis que compuseram os exames de suficiência contábil.

Referência	Nome/Especificação	Frequência Absoluta 2018.1	Frequência Absoluta 2018.2	Frequência Absoluta Total
Lei nº 5172/1996	Código Tributário Nacional	2	2	4
Lei nº 10.406	Código Civil Brasileiro	1	0	1
Lei nº 6404/1976	Lei das Sociedade anônimas	1	2	3
Total		4	4	8

Fonte: dados da pesquisa, 2019.

A tabela 3 mostra que as questões baseadas em leis gerais em níveis totais permaneceram numericamente iguais nas duas edições analisadas do Exame, enquanto que em 2018.2 não houveram referências ao Código Civil Brasileiro e a Lei das Sociedades anônimas constou uma questão a mais na segunda prova em pauta comparada à primeira.

Tabela 4 - Questões baseadas em normas de auditoria e perícia contábil.

Referência	Nome/Especificação	Frequência Absoluta 2018.1	Frequência Absoluta 2018.2	Frequência Absoluta Total
NBC TA 200 (R1)	Objetivos Gerais do Auditor Independente	0	1	1
NBC TA 580 (R1)	Representações Formais	0	1	1
NBC TA 705	Modificações na Opinião do Auditor Independente	1	0	1
NBC TP 01	Perícia Contábil	2	1	3
NBC PP 01	Perito Contábil	0	1	1

Total	3	4	7
--------------	----------	----------	----------

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Conforme a tabela 4, em 2018.2 houve uma ‘inovação’ nas referências das questões de Auditoria. A NBC TA 200 - Objetivos gerais do Auditor e NBC TA 580 – Representações Formais, basearam duas questões da segunda prova, enquanto que a área geral de Perícia Contábil se manteve numericamente constante com a ressalva de que em 2018.2 o Exame inovou o anterior apresentando uma questão referente a Perito Contábil.

De acordo com a análise das provas, foi constatado que das questões que compuseram o Exame de 2018.1, 41 tinham por base alguma Norma ou Legislação vigente voltada para Contabilidade ou áreas afins, o que representa 82% da amostra total dessa edição. As demais 9 questões, as quais não apresentavam bases normativas, estavam relacionadas a assuntos ou objetivos diversos dispostas do seguinte modo: 3 de interpretações textuais; 2 com abordagens estatísticas (desvio-padrão e regressão linear) aplicada a área de Custos e; 4 relacionadas a Contabilidade de Custos classificadas por conteúdo, conforme a tabela 5.

As questões referentes a Contabilidade de Custos foram classificadas em Contabilidade básica de Custos; Custos Gerenciais; Custo dos produtos; Preço de venda e Ponto de Equilíbrio; Rateio de custos e Margem de Contribuição.

Conforme a tabela 5, as questões de Contabilidade de Custos tiveram acréscimo de 75% de um Exame para o outro, mantendo constante a margem de referências à preço de venda e ponto de equilíbrio. Em termos totais, a área de Custos representou 11% de todas as questões analisadas, resultado este que desconsidera as questões de estatística aplicada a Custos.

Tabela 5 - Questões sobre contabilidade de custos, segregadas por conteúdo.

Especificação	Frequência Absoluta 2018.1	Frequência Absoluta 2018.2	Frequência Absoluta Total	Frequência Relativa Total
Contabilidade básica de Custos	0	1	1	9%
Custos Gerenciais	0	1	1	9%
Custo dos produtos	2	1	3	27%
Preço de venda e ponto de equilíbrio	2	2	4	36%
Rateio de custos	0	1	1	9%
Margem de contribuição	0	1	1	9%

Total	4	7	11	100%
--------------	---	---	----	------

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Por conseguinte, no Exame de 2018.2, 37 questões tinham por base alguma Norma ou Legislação vigente voltada para Contabilidade ou áreas afins, o que representa 74% da amostra total dessa edição. As demais 13 questões, as quais não apresentavam bases normativas, procediam da seguinte maneira: 2 de interpretações textuais; 1 acerca de Balanced Scorecard; 1 sobre História do Pensamento Contábil; 1 sobre Conceitos Empresariais; 1 de análise estatística (coeficiente de correlação) e 7 relacionadas a Contabilidade de Custos, conforme a tabela X.

A tabela 6 demonstra o resultado geral da classificação das questões em ambos os Exames de Suficiência Contábil analisados, com relação à frequência absoluta e relativa de cada referência e variação dos números de 2018.1 para a de 2018.2.

De uma forma total, das 100 questões analisadas, devido às correlações, foram encontradas 107 referências para as mesmas, as quais 65 delas eram regulamentos, normas e instruções brasileiras de contabilidade, representando, portanto, 61% do total das referências; já 39% do total correspondem a 42 questões que tem por referências diversas conforme a tabela 6.

A tabela 6 mostra que Contabilidade de Custos teve variação positiva de 75% em sua frequência absoluta de 2018.1 para 2018.2, pelo acréscimo de 3 questões relativas à tal área. Enquanto que Contabilidade Aplicada ao Setor Público, teve decréscimo numérico de 1 questão na transição de edições das provas analisadas igualmente à interpretação textual.

Tabela 6 - Resultado geral da classificação das questões dos exames de suficiência contábil de acordo com as referências.

Referências	Frequência Absoluta 2018.1	Frequência Absoluta 2018.2	Frequência Absoluta Total	Frequência Relativa Total	Variação Absoluta Total	Variação Relativa Total
REGULAMENTOS, NORMAS E INSTRUÇÕES BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE	34	31	65	61%	-3	-9%
NORMAS E LEIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	3	2	5	5%	-1	-33%
LEIS GERAIS	4	4	8	7%	0	0%

NORMAS DE AUDITORIA CONTÁBIL	1	2	3	3%	1	100%
NORMAS DE PERÍCIA CONTÁBIL	2	2	4	4%	0	0%
CONTABILIDADE DE CUSTOS	4	7	11	10%	3	75%
INTERPRETAÇÕES TEXTUAIS	3	2	5	5%	-1	-33%
ESTATÍSTICA	2	1	3	3%	-1	-50%
OUTROS ASSUNTOS DIVERSOS	0	3	3	3%	3	-
Total de referências das questões	53	54	107	-	1	2%
Total de questões correlacionadas	3	4	7	7%	1	33%
Total de questões	50	50	100	100%	0	0%

4.2. Frequência das questões teóricas e de análises matemáticas

Com o propósito de cumprir mais um objetivo do estudo, foi constatada a frequência de questões teóricas em confronto com as que necessitaram de análise matemática em ambos as edições em análise, conforme Tabela 7.

Tabela 7 - Questões teóricas e de análise matemática dos exames de suficiência.

Especificação	Frequência Absoluta 2018.1	Frequência Relativa 2018.1	Frequência Absoluta 2018.2	Frequência Relativa 2018.2
Teóricas	27	54%	33	66%
Com necessidade de análises matemáticas	23	46%	17	34%
Total	50	100%	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

A tabela 7 mostra que mais da metade da prova, em ambas, é teórica. No Exame de 2018.2, o índice de questões teóricas aumentou em 22% comparado à 2018.1, enquanto que o de necessidade de análises matemáticas decresceu em 26,09%. Além disso, foi observado que, todas as questões sobre Auditoria e Perícia; Normas e leis de contabilidade aplicadas ao setor

público e Leis gerais, eram apenas teóricas. Entretanto, todas relacionadas à Contabilidade de Custos e Estatística eram necessários cálculos e análises matemáticas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo identificar as frequências, quanto à área e conteúdo, das questões que compuseram os Exames de Suficiência contábil no ano de 2018. Para isso, foram analisados os 2 exames aplicados no referido ano e, contabilizada a quantidade de questões referentes a cada área, classificando o seu conteúdo conforme bases normativas presentes nos Exames e; constatada nas provas a frequência de questões teóricas em confronto com as que necessitaram de análise matemática.

Os índices mais baixos de referências são das Normas relacionadas às áreas de Auditoria; Perícia; Contabilidade do Setor Público e; Direito. Além disso, História do Pensamento Contábil só contabilizou uma questão. Em contrapartida, as maiores frequências absolutas foram nas áreas de Teoria da Contabilidade, que abrange as NBCs TG como um todo e; Contabilidade de Custos, área fundamental no gerenciamento das entidades de modo geral. É importante também dar uma atenção maior ao Código de Ética do Contador visto que triplicou sua frequência absoluta, podendo justificar-se pelo fato da sociedade exigir cada vez mais a fidedignidade das informações produzidas pelos profissionais da contabilidade.

A análise da natureza das questões, ou seja, teóricas e matemáticas, evidencia que as provas, no total, constituem-se em sua maior parte de questões teóricas e que, no Exame de 2018.2, essa proporção aumentou, ao passo em que as matemáticas decresciam. Todas as questões de Custos e estatística exigiam respostas matemáticas. A média de questões meramente teóricas das duas provas é de aproximadamente 30 de um total de 50 possíveis, representando assim, em média, 60% de ambas.

A partir da análise das questões, conclui-se que a leitura e estudo das Normas, Instruções e Resoluções Brasileiras de Contabilidade e o aprimoramento de conhecimentos da área de Contabilidade de Custos se faz determinante na possível aprovação do estudante, pois no período analisado a média de questões, por prova, dessas duas temáticas, é de 38 questões de um total de 50 possíveis, representando assim 76% de toda prova.

Esse fato é justificável pelo grande número de situações que envolvem a necessidade de recorrência às Normas no cotidiano dos profissionais da contabilidade, pois em quaisquer áreas

que eles atuem, as NBC's são Normas bases da profissão, sendo sempre útil para ajudar nos processos de tomada de decisões e ampliação de conhecimentos gerais e específicos.

Como sugestões para estudos futuros, propõe-se analisar as questões dos Exames de Suficiência que não fazem parte da amostra desta pesquisa, isto é, os exames de bancas examinadoras antes da Consuplan. Pode-se também, fazer um estudo qualitativo a respeito dos efeitos das mudanças de bancas examinadoras comparando o estilo de questões anteriores às analisadas neste artigo, além da diferença quantitativa das referências que compuseram as questões dos Exames.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, E. T. DE et al. Fatores de decisão de carreira durante a graduação. **Revista de Carreiras e Pessoas**, v. 8, n. 2, p. 151–171, 2018.

BEZERRA, H. A. G.; LUCENA, W. G. L.. Exame de Suficiência contábil: uma análise dos conteúdos de formação profissional nas provas de 2011 a 2015. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 226, p. 58-67, 2017.

BRASIL. Lei 12.249, de 11 de junho de 2010. Dispõe sobre a obrigatoriedade do Exame de Suficiência em Contabilidade.

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante et al. O desempenho dos profissionais de contabilidade no exame de suficiência do CFC: uma análise de conglomerados regionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 8, n. 22, p. 60-71, 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 853 de 28 de Julho de 1999. Institui o exame de suficiência como requisito para obtenção de registro profissional. Brasília: CFC, 2016. Disponível em < <http://cfc.org.br/> >. Acesso em: 28 mar. 2018.

_____. **70 anos de contabilidade**. Brasília: CFC, 2016. Disponível em < <http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/08/70anos-cfc.pdf> >. Acesso em: 28 mar. 2018.

_____. **Caderno analítico do exame de suficiência: histórico dos resultados**. Brasília: CFC, 2007. Disponível em <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/cad_em_suf.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2018.

COSENZA, J. GOMES, R. DEVILLART, D. Habilidades e competências inerentes ao profissional da contabilidade o atual mercado de trabalho brasileiro. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, [S.l.], n. 214, p. 32-57, set. 2015. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1287>>. Acesso em: 13 mar. 2019.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

LOUSADA, Ana Cristina Zenha; MARTINS, Gilberto de Andrade. Egressos como fonte de informação à gestão dos cursos de Ciências Contábeis. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 37, p. 73-84, 2005.

HOWCROFT, D. Graduates' vocational skills for the management accountancy profession: exploring the accounting education expectation-performance gap. **Accounting Education**, v. 26, n. 5-6, p. 459-481, 2017.

LEAL, E. A.; SOARES, M. A.; SOUSA, E. G. Perspectivas dos formandos do curso de ciências contábeis e as exigências do mercado de trabalho. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 5, n. 10, p. 147-159, 2008.

MADEIRA, Geová José; MENDONÇA, Kênia Fabiana Cota; ABREU, Simone Martins. A disciplina teoria da contabilidade nos exames de suficiência e provão. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 14, p. 103-122, 2003

MICHAELIS. Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 13 mar. 2019.

OLIVEIRA NETO, José Dutra de et al. O retorno do exame de suficiência do CFC. **REVISTA de CONTABILIDADE do MESTRADO em CIÊNCIAS CONTÁBEIS da UERJ (ON-LINE)**, v. 14, n. 1, 2010.

SANTOS, Geovane Camilo; ANDRADE, Sandro Angelo. Exame De Suficiência Sobre a Perspectiva dos Profissionais da Contabilidade que Tiveram Artigos Publicados em Revistas Com Qualis B3. **RAGC**, v. 4, n. 15, 2016.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**, Reimpressão 2002. Porto Alegre: Bookman, 2002. 231 p.

SILVA, Gustavo Miguel dos Santos da; ROSA, Fabricia Silva da. O curso de Ciências Contábeis no Brasil: um estudo sobre as políticas públicas de ensino superior e seu reflexo na oferta e na demanda no período de 2001 a 2013. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade. Salvador**, v. 6, n. 2, p. 94-111, mai/ago. 2016. Disponível em: <<http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/viewFile/1834/1651>>. Acesso em: 20 ago 2016.

TAN, L. M.; LASWAD, F. Professional skills required of accountants: what do job advertisements tell us? **Accounting Education**, v. 27, n. 4, p. 403-432, 2018.

Evidenciação do Ativo Imobilizado associando Gerenciamento de Resultados

Aline Dayane Leonêz Gonçalves¹; Anailson Marcio Gomes²

Resumo

O objetivo desse estudo é analisar a relação entre a evidenciação do Ativo Imobilizado e o nível de Gerenciamento de Resultados praticados pelas empresas Brasileiras. A contabilidade tem o dever de produzir informações úteis para os usuários das informações, objetivando mitigar a assimetria informacional, contudo o poder discricionário dado pela própria regulamentação ao profissional contábil dá margens a práticas de Gerenciamento de Resultados. Uma das maneiras de gerenciar resultados é a manipulação do Ativo Imobilizado e sua respectiva Depreciação. Para alcançar o objetivo desta pesquisa, fez-se um estudo qualitativo-quantitativo, onde para verificar o nível de evidenciação do Ativo Imobilizado foi feita uma análise descritiva, documental e quantitativa verificando o atendimento dos requisitos de evidenciação estabelecidos pelo CPC 27 e para medir o nível de gerenciamento de resultados utilizamos o modelo de KS (Kang-Sivaramakrishnan, 1995). A amostra do estudo é composta por 219 empresas, não financeiras, listadas no Brasil, Bolsa, Balcão (B3) e os períodos analisados foram os anos de 2016 e 2017. Levando em consideração a relevância do assunto, identificando práticas e indicadores que impliquem na redução dos riscos quanto a comportamentos oportunistas de gestores e contadores prejudiciais ao desempenho financeiro das empresas, esta pesquisa busca identificar indícios de gerenciamento de resultados praticados pelas empresas brasileiras com foco na evidenciação do Ativo Imobilizado. Como resultado das análises efetuadas não foi identificado influência significativa do indicador de Evidenciação do Ativo Imobilizado no nível de gerenciamento de resultados, assim não foi possível confirmar nossa hipótese.

Palavras-chaves: Ativo Imobilizado. Gerenciamento de Resultados.

1 Introdução

A Ciência Contábil tem como foco reportar informações úteis, fornecendo análises econômico-financeiras, mensurando o valor das empresas, possibilitando a mitigação da assimetria informacional. A companhias de capital aberto por exemplo, têm a obrigatoriedade de divulgar seus demonstrativos para que seus stakeholders possam sustentar decisões.

Para cumprir sua missão a contabilidade deve apresentar informações relevantes e fidedignas, assim a convergência às normas internacionais e a regulamentação contábil através dos CPCs e outros normativos assumem a papel de direcionar e garantir a credibilidade da informação contábil.

Portando, a regulamentação contábil possibilita uma variedade de escolhas contábeis e julgamentos possíveis, portanto, embora seja necessário o aspecto discricionário diante das operações e laboração dos relatórios financeiros, existem riscos que preocupam principalmente os investidores e reguladores. Riscos relacionados a comportamentos oportunista de gestores que podem prejudicar o desempenho financeiro da empresa e não

produzirem informações condizentes com a realidade da entidade.

Referente a intervenção proposital sobre os números contábeis, descrita como manipulação ou Gerenciamento de Resultados (GR), as perspectivas das investigações são direcionadas para mecanismos de redução do GR com o intuito de diminuir os riscos preocupantes aos usuários das informações contábeis. A ênfase é dada aos accruals discricionários e não discricionários, que são utilizados como medida de GR.

Este cenário, de mundo globalizado e da dinâmica dos negócios, exigindo cada vez mais das organizações a evidenciação das informações de qualidade para a segurança das diversas partes relacionadas, refletiu na contabilidade a necessidade de adoção de um padrão mundial, de forma a possibilitar a melhor compreensão e maior comparabilidade das informações contábeis. O marco da convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil ocorreu com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Após a implantação das normas de contabilidade internacional no Brasil em 2008, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu, em 2009, o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. Que se torna o foco deste estudo diante da importância da sua evidenciação, mensuração, depreciação e controle.

O ativo imobilizado é um importante item que compõe as demonstrações contábeis das empresas. Segundo Pereira e Araújo (2006) “o controle do Ativo Imobilizado é de suma importância, pois exerce influência direta na formação da ‘Estrutura de uma Organização’, bem como na determinação dos encargos formadores de custo ou despesas”. Para Marion (2005) a gestão do imobilizado é um item importante para as organizações, pois afeta um valor considerável dos ativos totais, principalmente em empresas industriais que tem nesses itens a operacionalização de sua atividade.

Assim, o CPC 27 estabelece os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado, como o reconhecimento dos ativos, determinação dos valores contábeis, valores de depreciação e perdas por desvalorização, assim como itens a serem divulgados nas demonstrações contábeis (CPC, 2009).

A qualidade dos relatórios financeiros melhora a eficiência dos investimentos, uma vez que reduz a assimetria da informação, reduzindo o custo de captação de recursos e/ou de monitoramento dos gestores. (BIDDLE, HILARY E VERDI, 2009).

Contudo sabemos que fazendo uso do poder discricionário dado ao contador, a evidenciação do Ativo Imobilizado pode ser usada para fins de gerenciamento de Resultados, comprometendo a assim a fidedignidade das informações divulgadas.

Sob a Teoria da Agência, Teoria da escolha contábil e premissas de gerenciamento de resultados, o objetivo desta pesquisa é identificar a existência de relação entre o nível de evidenciação do Ativo Imobilizado (AI) e o indicador de Gerenciamento de Resultados (GR). Levando em consideração a relevância do assunto, que envolve a qualidade da informação contábil, identificar esta relação nos mostrar indícios de prática a serem corrigidas com a preocupação de garantir a confiabilidade da informação contábil. Assim, espera-se responder com esta pesquisa a seguinte pergunta: Existe relação entre o nível de evidenciação do Ativo Imobilizado e o Indicativo de Gerenciamento de Resultados identificados nas Empresas Brasileiras?

2 Referencial Teórico

2.1 Gerenciamento de Resultados

A elaboração das Demonstrações Contábeis, formuladas por profissionais contadores, objetiva atender às necessidades dos stakeholders (usuários da informação), que precisam de informações relevantes, materiais e fidedignas sobre a investida. Por isso toda a preocupação com a discricionariedade na elaboração das demonstrações para que não possa comprometer a credibilidade da informação contábil.

A adoção às normas internacionais de contabilidade no Brasil (IFRS - *International Financial Reporting Standards*), propiciou aos contadores maior flexibilidade na contabilização de vários eventos (Rodrigues, 2017). Conforme dito por Martinez (2005), o Gerenciamento de Resultados (GR) é possível quando da opção por Escolhas Contábeis e ou quando da tomada de Decisões Operacionais.

As escolhas contábeis são possíveis à medida que as normas oferecem vastas opções de utilizar métodos divergentes de mensuração e divulgação para eventos econômicos congêneres. Diante da dinamicidade do mercado, para Mendes et al (2016), essa versatilidade pode ser benéfica, pois um tratamento especializado implica em maior fidedignidade da informação contábil. No entanto os profissionais podem utilizar dessa discricionariedade para outros fins que não seja a representação fidedigna.

Conforme dito por Paulo (2007) os incentivos para manipulação de informações contábeis são comumente originados da regulamentação, contratos de dívidas, remuneração dos altos executivos, emissão e negociação de títulos mobiliários. No entanto, quando não há leis e normas que impeçam o contador de utilizar determinados métodos e critérios para algumas contas, dá-se margem para que o mesmo gere resultados. Essa manipulação pode

aparecer de formas fraudulentas ou não. As maiores consequências caudas por essas práticas são o aumento da assimetria informacional e a indução a tomadas de decisões equivocadas para os stakeholders, como também comprometendo a credibilidade da informação contábil.

Earnings Management (GR) caracteriza práticas de manipular dados contábeis aplicando conhecimentos legais, também chamado como contabilidade criativa. A expressão “contabilidade criativa” é mais comum na Europa, já a expressão “gerenciamento de resultados” tem maior ênfase nos EUA. Existem outros termos sendo utilizados em pesquisas como: “*aggressive accounting*” (esforço para aumentar lucros independente se as práticas seguem ou não os padrões ou princípios contábeis), “*income smoothing*” (procedimento para suavizar os picos de altos e baixos lucros mediante uma “estocagem” para linearização ao longo do tempo), “*fraudulent financial reporting*” (registro fictício de vendas ou omissão intencional e violação dos padrões ou princípios contábeis) ou “*conservative accounting*” (com base em julgamento e estimativa para aumentar gastos com pesquisas, perdas por imparidade ou provisões) (NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES, 2015).

Diante de casos recentes como o Enron e a World, podemos observar que a princípio foram praticadas estratégias que inflavam os resultados, porém não infringiam as leis. Com as práticas contínuas e recorrentes tenderam a ultrapassar os limites legais. Por isso Mulford e Comiskey (2002) ressaltam que a contabilidade criativa não é a princípio uma atividade fraudulenta, mas está diretamente relacionada a ela.

Diante da definição de fraude, trazida pela Resolução CFC nº 820 (1997), sendo “o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis”, podemos inferir que a semelhança com o GR é o fato do ato se intencional e envolve manipulação de resultados, porém a fraude está ligada a fatos ilegais enquanto o Gerenciamento de Resultados se aproveita da flexibilidade dada pelas próprias leis e normas.

Assim, são muitos os indícios da existência de incentivos para manipulação das informações durante o processo de elaboração dos relatórios contábeis, que levam os gestores a interferir para não demonstrar o desempenho subjacente da organização, mesmo dentro dos limites permitidos pelos princípios contábeis. Nessa ótica, Barros, Soares e Lima (2013) apud. Healy e Wahlen (1999) trazem a seguinte definição:

“Gerenciamento de resultados ocorre quando gestores usam o julgamento em relatórios financeiros e estrutura de transações para alterar o reporte de informações com o objetivo de induzir ao erro as partes interessadas no negócio sobre o desempenho subjacente da companhia ou para influenciar resultados contratuais que dependem de números produzidos pela contabilidade.”

Sabemos que no mercado de ações, por exemplo, os investidores financiam empresas e agenciam gestores aos quais transferem a competência de maximização dos lucros. Assim, os

gestores assumem o papel de garantir a continuidade das atividades e lucratividade do negócio, como também suas remunerações. Podemos supor que se as atividades econômicas desenvolvidas pelas empresas não apresentarem resultados suficientes para proporcionar o retorno mínimo exigido pelos investidores, isso pode causar pressões ou até mesmo incentivos aos gestores a utilizarem meios gerenciais capazes de influenciar os números contábeis.

Segundo Martins (1999) O GR pode ser dividido em categorias: GR por accruals e o GR por decisões operacionais. É notória a maior concentração de estudos sobre o GR pelos accruals. Accruals pode ser entendido como a diferença entre o resultado econômico e o resultado financeiro, ou a diferença entre o lucro líquido e o fluxo de caixa operacional (Machado, Martins e Miranda, 2012). Os accruals funcionam como uma métrica para estimação do gerenciamento de resultado.

Vale destacar que o GR por decisões operacionais tende a ocorrer antes do GR pelos accruals, levando em consideração que as operações ocorrem durante o exercício, enquanto que os accruals podem ser gerenciados por escolhas contábeis tanto durante quanto após o final do exercício, mas antes da publicação das demonstrações contábeis, e possuem efeito mais imediato e direto na demonstração de resultados, já que existe certo grau de incerteza quanto ao impacto do gerenciamento por decisões operacionais no resultado. No entanto, quando o resultado pretendido não é alcançado por manipulação das atividades operacionais, os gestores ainda podem ajustá-lo por accruals. (CUPERTINO; MARTINEZ; COSTA JR, 2016).

Segundo Matinez (2013) “produzir uma estimativa de qual seriam os accruals que uma firma deveria ter em condições normais, se não tivessem utilizado os accruals para gerenciar os resultados”. Nos estudos brasileiros, os accruals totais são calculados pela diferença entre o Lucro Líquido e o Fluxo de Caixa das Operações.

Martines (2013) em seu trabalho elaborou um survey sobre a literatura apontando os principais modelos de mensuração do GR: O Modelo Jones Modificado busca medir o total de accruals discricionárias (correntes e não correntes); o modelo de Kang e Sivaramakrishnan - KS (1995) que dá tratamento a questão da simultaneidade, erros de mensuração nas variáveis e omissão de variáveis, que podem reduzir o poder estatístico e conduzir a inferências errôneas em relação ao GR; e o modelo de Kothari, Leone e Wasley (2005) que traz alguns ajustes ao modelo de Jones, sugerindo uma análise confrontada com o desempenho, controlando o cálculo dos accruals discricionários com firmas dentro de um mesmo grupo e confrontada com o desempenho.

2.2 Evidenciação do Ativo Imobilizado

Diante das mudanças no ambiente regulatório contábil que trouxeram uma série de inovações à contabilidade Brasileira, alterando os métodos de contabilização e reconhecimento de alguns ativos, passivos, receitas e despesas. Estas alterações, visando convergir às normas internacionais, impactam os demonstrativos contábeis das empresas. Dentre os pronunciamentos divulgados pelo CPC, um deles visa delinear as normas contábeis que deverão ser aplicadas ao Ativo Imobilizado – CPC 27.

A definição de Ativo imobilizado segundo CPC 27:

“Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período. Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.”

Podemos considerar a relevância do imobilizado classificado no patrimônio das empresas e seu impacto no lucro, via depreciação, e as alterações promovidas nestes ativos que impactam relevantemente nas estruturas das empresas. Anterior à convergência, para fins de depreciação, as empresas adotavam somente os percentuais estabelecidos pelo órgão regularizador fiscal. Portanto, agora entidade pode utilizar uma taxa de depreciação que mais se aproxime da realidade econômica de utilização do bem.

Conforme dito por Cunha (2009) o ativo imobilizado vem sendo destacado como fator cada vez mais determinante na análise das demonstrações financeiras das organizações, devido ao capital investido. Iudícibus (2000) enfatiza a importância do estudo do ativo “porque a sua definição e avaliação está ligada a multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas”.

Entre as principais mudanças que afetam o ativo imobilizado, está a vedação da prática de reavaliação espontânea de ativos, a necessidade de realizar ao final de cada exercício o teste de impairment e a determinação de ajuste ao valor presente de ativos e passivos (SILVA, 2010). Além disso, “os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação devem ser revisados e ajustados” (BRAGA et al. 2011).

Sobre a depreciação do Ativo Imobilizado, o CPC 27 coloca:

“Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados. A

entidade seleciona o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.”

Contudo, nota-se que o método da depreciação linear é um dos mais utilizados pelas empresas devido a sua simplicidade (JACKSON, *et al*, 2009). Porém o pronunciamento assegura o poder discricionário do contador no momento que deixa a disposição várias formas de contabilizar um mesmo evento. Mesmo que a intenção seja possibilitar que o registro reflita melhor a realidade a ser repostada, existe a possibilidade da utilização desta discricionariedade para fins de gerenciamento de resultados.

Em relação a evidenciação do ativo imobilizado existem informações obrigatórias a serem reportadas sobre o ativo imobilizado segundo o CPC 27. Para classificar o nível de evidenciação do Ativo Imobilizado nas demonstrações contábeis das empresas deve-se verificar se ela cumpre todos os requisitos estabelecidos pelo CPC 27, quanto mais requisitos cumprir maior seu nível de evidenciação. O Quadro 1 lista todos os requisitos preestabelecidos pelo CPC 27.

Dimensões	Grupo	Itens	Informações obrigatórias sobre ativo imobilizado de acordo com o CPC-27
Classe de ativo imobilizado	Bloco 1	1	Critérios de mensuração (valor contábil bruto);
		2	Métodos de depreciação utilizados;
		3	Vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
		4	Valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais perdas, por redução ao valor recuperável, acumuladas) no início e final do período;
		5	Conciliação do valor contábil (início e final do período);
Conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrado	Bloco 2	6	Adições;
		7	Ativos classificados como mantidos para venda ou grupos classificados como mantidos para venda - CPC 31.
		8	Aquisição por meio de combinação de negócios;
		9	Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 31, 39 e 40 e perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas ou revertidas.
		10	Provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado (CPC 01).
		11	Reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativos, apropriada no resultado (CPC 01).
		12	Depreciações
		13	Variações cambiais líquidas pela conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação e vice-versa.
Métodos (vidas úteis e taxas de depreciação)	Bloco 3	14	Outras alterações;
		15	Depreciação, reconhecida no resultado, como parte do custo de outros ativos, durante o período;
		16	Depreciação acumulada no final do período;

Informações relacionadas	Bloco 4	17	Ativos imobilizados formalmente ou na essência oferecidos como garantia de obrigações e os adquiridos mediante operação de leasing - CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;
		18	Valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção;
		19	Valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados;
		20	Valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado desvalorizados, perdidos ou abandonados, incluído no resultado.

Quadro 1 - Informações exigidas pelo CPC 27 a serem divulgadas sobre o ativo imobilizado
Fonte: Adaptado CPC 27 – Ativo Imobilizado.

2.3 Revisão da Literatura Empírica

Há muitos estudos que falam sobre a temática de GR em diversas óticas, o trabalho de Linhares, Costa e Beiruth (2018), por exemplo, verifica a relação entre a qualidade da informação contábil, medida por meio do gerenciamento de resultados, e a eficiência de investimentos. Outro trabalho interessante é o de Dias, Cunha, Sales e Bezerra (2016) que examinam a percepção de auditores e acadêmicos em relação à Contabilidade Criativa, ao Gerenciamento de Resultados, assim como suas implicações éticas. O artigo de Rodrigues, Paulo e Melo (2018) verificou o GR por decisões operacionais para sustentar desempenho nas empresas. Outro estudo recente é o de Gonçalves, Mól, Melo e Silva (2019) que estudaram o papel dos códigos de ética, como proxy de governança corporativa, na redução do GR.

Contudo, não foram encontrados estudos que relacionem o nível de evidenciação do ativo imobilizado com o indicativo de gerenciamento de resultados das empresas. Assim este estudo pertence explorar este assunto para identificar a existência de relação entre estes. Um trabalho em que foi encontrado com objetivo aproximado foi a dissertação de mestrado do Bruno Alexandre Cruz cujo título é: “Gerenciamento de resultados e sua relação com a adoção da revisão da vida útil do ativo imobilizado: Um estudo empírico com as empresas listadas no IBOVESPA”. O objetivo da pesquisa de Cruz (2011) foi entender a relação entre o gerenciamento de resultados por meio da alteração na estimativa na vida útil do ativo imobilizado e intangível de vida útil definida frente a introdução da revisão da vida útil no Brasil por meio do CPC 27.

Existe algumas pesquisas voltadas para evidenciação do Imobilizado podemos destacar o trabalho de Reis, Anjos, Sediya e Lélis (2013) cujo título: Disclosure da recuperabilidade do valor do ativo imobilizado: análise no setor siderúrgico brasileiro. Como também o estudo de Viviani, Beck, Hall e Klann (2014) que verificou o processo de evidenciação das empresas de Bens Industriais listadas na BM&FBovespa, após a

convergência da contabilidade brasileira às IFRS, de acordo com o CPC 27 - Ativo Imobilizado, utilizado como forma de mensuração o modelo de entropia. Já o estudo de Reis e Nogueira (2012) utilizou uma pesquisa descritiva, usando metodologia de pontuação estabelecendo *score* de evidenciação. Assim a metodologia utilizada por Reis e Nogueira (2012) para mensurar o nível de evidenciação do Ativo Imobilizada será aplicada também nesta pesquisa.

3 Metodologia

Com o objetivo de analisar as empresas brasileiras, não financeiras, listadas na listadas no Brasil, Bolsa, Balcão (B3), observando a relação entre o Nível de Evidenciação do Ativo Imobilizado (NEAI) e o indicador de Gerenciamento de Resultados (GR), foram coletadas informações dos relatórios financeiros e notas explicativas, de uma amostra de 219 empresas, referente aos períodos de 2016 e 2017, delimitada conforme informações disponíveis (site B3) e necessárias para a análise.

Assim, para medir o GR utilizamos o modelo de KS (Kang-Sivaramakrishnan, 1995) medindo os accruals e para determinar o NEAI utilizou-se a atribuição de pontos aos dados obtidos conforme o atendimento às exigências de informações pelo CPC 27.

3.1 Nível de Evidenciação do Ativo Imobilizado

Para identificar o NEAI fez-se uma análise descritiva, documental e com abordagem quantitativa, em que se busca verificar o atendimento dos requisitos de evidenciação do CPC 27 pelas empresas Brasileiras não financeiras listadas na B3. A delimitação da amostra do estudo em empresas não financeiras listadas na B3 é justificada pela disponibilidade das informações necessárias. Desta forma, a amostra do estudo é composta por 219 empresas que apresentaram informação para o ano de 2016 e 2017.

Para coleta dos dados foram verificadas as Notas Explicativas fazendo assim uma análise documental extraindo informações que se reportam aos requisitos de divulgação apresentados no CPC 27. Para análise quantitativa realizou-se a atribuição de pontos aos dados obtidos, de modo a extrair o nível de atendimento das empresas aos requisitos de divulgação apresentados no CPC 27. Para tal utilizou-se categorias da qualidade das informações, com base modelo de pontuação utilizado no estudo de Reis e Nogueira (2012), com algumas adaptações, conforme apresentado no Quadro 2.

1	Adotou o CPC 27 e os demais pronunciamentos emitidos em 2009.
---	---

2	Apresentou percentuais diferentes dos exigidos pela legislação fiscal
3	Apresentou o critério de mensuração utilizado para determinar o valor contábil bruto
4	Apresentou o método de depreciação utilizado
5	Apresentou a vida útil do bem ou taxa de depreciação (em anos ou % a.a.)
6	Apresentou a conciliação do valor contábil no início e no final do período
7	Divulgou a parte da depreciação que é custo e parte que é despesa.

Quadro 2 - Categorias de evidenciação

Fonte: Adaptado Reis e Nogueira (2012)

Assim, para cada item destes atendidos, foi estipulado 1 ponto. Dessa forma, se a empresa adotasse todos os procedimentos ela receberia um score 7, do contrário ganharia pontos de acordo com seu número de itens que tivesse apresentado.

3.2 Estimação dos Accruals Discricionários

Para mensurar os Accruals Discricionários (AD) e o indicador de Gerenciamento de Resultados (GR) foi utilizado o método proposto por Kang-Sivaramakrishnan (KS) (1995), em que a variável representativa dos AD é o valor resultante do erro da regressão múltipla calculada a partir das variáveis do modelo. Martinez (2008) afirma que o modelo KS é o mais adequado para a estimação do GR das empresas do Brasil, haja vista a tradição inflacionária do país.

O modelo KS pressupõe que os accruals totais (AT) representam a diferença entre o fluxo de caixa e os ajustes decorrentes do princípio da competência. Entende-se como accruals totais a soma dos accruals não discricionários (AND) e os discricionários. Os AND são os ajustes e medidas necessários a atividade da empresa e os discricionários seriam ajustes propositais com o objetivo de manipular os resultados da empresa.

Nestes termos, apresenta-se as seguintes equações:

$$AT_{it} = AND_{it} + AD_{it} \quad (1)$$

Em que: AT_{it} : São os accruals totais da empresa i no ano t ; AND_{it} : São os accruals não discricionários da empresa i no ano t ; AD_{it} : São os accruals discricionários da empresa i no ano t ;
 $AT_{it} = \phi_0 + \phi_1[\delta_1 Rec_{it}] + \phi_2[\delta_2 Desp_{it}] + \phi_3[\delta_3 At. Imob_{it}] + \varepsilon_{it} \quad (2)$

Os AT são calculados pela diferença entre a variação do ativo circulante (menos as disponibilidades) e a variação do passivo circulante (diminuída da variação dos financiamentos e empréstimos de curto prazo).

O indicador δ_1 , [$\delta_1 = CR_{i,t-1}/Rec_{i,t-1}$], representa a razão entre contas a receber e receitas do ano anterior, que será multiplicada pelas vendas do período corrente [$\delta_1 \times Rec_{it}$]. De modo similar, o indicador δ_2 , [$\delta_2 = (CGL_{i,t-1} - CR_{i,t-1})/Desp_{i,t-1}$], representa a razão entre o capital de giro líquido (excluído das disponibilidades, financiamento de curto prazo e contas a receber) e

as despesas operacionais do período anterior, que será multiplicada pelas despesas operacionais do período corrente $[\delta_2 \times \text{Desp}_{it}]$. Por sua vez, o δ_3 , $[\delta_3 = \text{Depr}_{i,t-1} / \text{A.Imob}_{t-1}]$, constitui a razão entre as despesas de depreciação e os ativos imobilizados do período anterior, que será multiplicada pelo ativo imobilizado do período corrente $[\delta_3 \times \text{A.Imob}]$.

A importância em estimar o componente discricionário reside no fato de que os AD são utilizados como proxy do grau de gerenciamento de resultados. Considerando a magnitude e a representatividade dos AD, pode-se inferir se a empresa está ou não praticando GR (Goulart, 2007, p. 68). Implementando o modelo KS, procura-se identificar, por meio da estimativa dos AD, se o NEAI influencia no grau de GR.

Assim algumas variáveis de controle foram utilizadas para estabelecer a relação NEAI com o indicador de GR, já que segundo Hribar e Nichols (2007) é fundamental a utilização de variáveis de controle quando é utilizado o valor absoluto dos accruals discricionários. As variáveis utilizadas estão relatadas no Quadro 3.

Variável	Motivo de utilização	Sigla	Forma de cálculo	Referências
Tamanho	Os maiores controles em razão do tamanho reduzem o GR	TAM	Logarítmo natural do ativo total no período t.	Gu, Lee e Rosett (2005); Tendeloo e Vanstraelen (2005); Joia e Nakao (2014); Chen et al., 2016
Endividamento	Quanto maior o endividamento maior o GR	ALA	Total do passivo dividido pelo total do patrimônio líquido	Almadi e Lazic(2016); Call et al (2014);
Desempenho	Poder de influenciar a relação entre o GR e desempenho da empresa	ROA	Lucro líquido dividido pelo ativo total	Joia e Nakao (2014); Almadi e Lazic(2016); Chen et al., 2016

Quadro 3: Variáveis de controle

Fonte: Adaptado Gonçalves, Mól, Melo e Silva (2019)

4 Resultados

O primeiro procedimento foi medir o NEAI usando atribuição de pontos aos dados obtidos, de modo a extrair o nível de atendimento das empresas aos requisitos de divulgação apresentados no CPC 27 conforme proposto por Reis e Nogueira (2012). As Notas explicativas das 219 empresas foram analisados referente a 2016 e 2017 e pontuada conforme cumprimento das exigências do CPC 27 conforme apontado no Quadro 2. Diante dos resultados obtidos com as pontuações reportando o NEAI podemos inferir que 56,62% das empresas analisadas apresentaram score 7 (apresentando todos os requisitos), 19,86% apresentaram score 6, 15,07% com score 5, apenas uma empresas apresentou score 1, e 11 empresas (5,02%) não repostaram nenhuma informação sobre o imobilizado (score 0).

Portando, para estimar os AD a partir do cálculo dos coeficientes do modelo KS (1995) com a inclusão de uma constante. As estatísticas descritivas para todas as variáveis do modelo, bem como os testes de especificação realizados, estão dispostas na tabela 1.

Tabela 1: Estatística descritiva e testes de especificação

Variável	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Ta_{it}	420	-0.071786	0.59344	-8.54088	2.809217
$\delta_1 Rec_{it}$	403	4.198369	47.81156	-0.11532	893.555
$\delta_2 Desp_{it}$	418	-0.353689	0.91337	-11.36438	0.6837583
$\delta_3 At. Imob_{it}$	403	0.036984	0.15963	-0.00406	3.064241
A _{dit}	387	4,021100	0.411364	-5.960601	2.618732
Descrição	Valor		Descrição	Valor	
VIF		1,00	Teste de Breusch and Pagan Lagrangian multiplier		1.0000
Teste de Shapiro-Wilk		0,0000	Teste de Chow		0.9991

Fonte: Dados da pesquisa

Todos os testes estatísticos necessários foram efetuados para garantir a veracidade dos resultados obtidos, como: teste para detectar se há problemas de multicolinearidade, não apresentado problemas, testes Shapiro-Wilk apresentando heterocedasticidade porém foi utilizado a correção através tratamento de dados de erro-padrão robusto.

O teste de Chow, objetivando comparar a abordagem dos efeitos fixos com a regressão em *pooled* pelos mínimos quadrados ordinários (MQO), apresentou um p-valor de 0,9991, rejeitando a hipótese alternativa da regressão com efeitos fixos.

Após isso, foi realizado o teste de Teste de Breusch and Pagan para verificar a abordagem dos efeitos aleatórios com *pooled*. Mais uma vez, a regressão em *pooled* foi confirmada com um p-valor de 1,000.

Diante disso, foi executada a regressão em painel através de *pooled* com erros padrões robustos a heterocedasticidade. A tabela 2 apresenta os resultados.

Tabela 2: Estimação do gerenciamento de resultados através do modelo KS (1995)

TA _{it}	Coefficiente	Std. Error	T	P> t
$\delta_1 Rec_{it}$	-0.0001356	0.0000643	-2.11	0.036*
$\delta_2 Desp_{it}$	-0.0412252	0.0551661	-0.75	0.455
$\delta_3 At. Imob_{it}$	-0.3459062	0.2400884	-1.44	0.150
Constante	-0.0467263	0.0196023	-2.38	0.018
N	387	Prob>F	0,1783	
F-statistic	1,65	R ²	0,0114	

Fonte: Dados da pesquisa (2019) Notas:* Significante a 5%

Em razão da necessidade de verificar a existência de relação entre NEAI e o GR, nos dois anos constantes na pesquisa, bem como a influência das características particulares de cada empresa da amostra, optou-se pela disposição dos dados mediante um painel balanceado.

Após encontrar o AD, decorrente do erro da regressão aplicada ao modelo proposto por KS (1995), esta variável foi utilizada como variável explicativa da equação proposta para responder à questão de pesquisa.

$$AD_{it} = \beta_0 + \beta_1 NEAI_{i,t} + \beta_2 ALA_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 TAM_{i,t} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

Tabela 3: Estatística descritiva e testes de especificação

Variável	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
NEAI _{i,t}	438	6,027397	1,665144	0	7
ALA _{i,t}	422	1,307586	7,08891	-84,70989	31,98899
ROA _{i,t}	422	-0,0474244	0,7078799	-11,18852	2,217691
TAM _{i,t}	436	8,150638	1,706625	2,972719	13,631
Adit	387	4,021100	0,411364	-5.960601	2,618732
VIF		1,02	Teste de Breusch and Pagan Lagrangian multiplier		1,0000
Teste de Shapiro-Wilk		0,0000	Teste de Chow		0,9985
Teste de Pagan Breusch- Pagan-Godfrey		6,6 ^{e-20}			

Fonte: Dados da pesquisa

Os AD, estimados através do modelo KS (1995) foram regredidos com a variável que estima o NEAI, mais as variáveis de controle Alavancagem (ALA), Retorno sobre o Ativo (ROA) e Tamanho da empresa (TAM). Assim a regressão apresentou a seguinte relação, conforme a tabela 4 apresenta os resultados.

Tabela 4: A relação entre GR e NEAI

AD _{it}	Coefficiente	Std. Error	z	P> z
NEAI _t	0,0048944	0,0103565	0,47	0,637
ALA _{i,t}	0,0003303	0,0025865	0,13	0,898
ROA _{i,t}	0,4673425	0,025281	18,49	0,000*
TAM _{i,t}	-0,0025169	0,0089882	-0,28	0,779
Constante	-0,0660334	0,0955662	0,69	0,490
N	386			
F-statistic	87,03			
Prob>F	0.0000*			
R ²	0.4775			

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Notas:* Significante a 5%

Nos resultados da regressão não foi encontrada significância estatística entre AD e NEAI. No modelo apresentado é comprovado que apenas o retorno sobre o ativo possui uma relação significativa estatisticamente com os *accruals* discricionários. Para as demais variáveis, apesar de constar uma ligação entre elas na literatura, não foi possível comprovar a causalidade estatisticamente.

Com os resultados obtidos da regressão aplicada através do modelo KS, não é possível afirmar que existe influência do NEAI sobre os níveis de GR. Logo, não é possível afirmar que existe uma relação entre o NEAI e o indicador de GR de acordo com o modelo proposto.

5 Conclusão

Este estudo investigou a relação entre o Nível de evidenciação do Ativo Imobilizado (NEAI) e a presença do gerenciamento de resultados (GR). Apesar de haver estudos que abordaram a relação parecida como a dissertação de mestrado do Bruno Alexandre Cruz que tem por título “Gerenciamento” de resultados e sua relação com a adoção da revisão da vida útil do ativo imobilizado: Um estudo empírico com as empresas listadas no IBOVESPA. O objetivo da pesquisa de Cruz (2011) foi verificar a relação entre o gerenciamento de resultados por meio da alteração na estimativa na vida útil do ativo imobilizado e intangível de vida útil definida frente a introdução da revisão da vida útil no Brasil por meio do CPC 27, que teve como um dos resultados que as empresas brasileiras não financeiras listadas na IBOVESPA que adotaram taxas de depreciação diferentes daquelas sugeridas pela SRF obtiveram melhorias no índices financeiros em relação aquelas que utilizaram taxa de depreciação utilizadas pela SRF (Secretaria da Receita Federal). Assim o assunto desta pesquisa ainda não foi desenvolvido no país, fato que nos motivou a efetuar a pesquisa.

O NEAI foi estimado através da análise quantitativa com atribuição de pontos aos dados obtidos, de modo a extrair o nível de atendimento das empresas aos requisitos de divulgação apresentados no CPC 27. Para tal utilizou-se categorias da qualidade das informações, com base modelo de pontuação utilizado no estudo de Reis e Nogueira (2012). E como proxy de gerenciamento de resultados foram calculados os *accruals* discricionários, calculados através do modelo KS 1995.

As análises dos dados realizadas em painel não evidenciaram uma influência significativa do NEAI sobre o indicador de GR. Assim não conseguimos identificar a relação entre eles, consequentemente não comprovando a hipótese desta pesquisa. Uma limitação do trabalho se deve ao fato de utilizar apenas dois exercícios sociais, limitando o número de comparações. A métrica utilizada para medir o NEAI pode não ter sido ideal para estabelecer o relacionamento com gerenciamento de resultados, uma alternativa poderia ser utilizar o modelo de análise dos dados por entropia da informação com base no estudo de Boff, Beuren e Hein (2009). Para pesquisas futuras é interessante utilizar outros modelos de detecção de GR, bem como formas de mensurar o NEAI.

Referências

ARRUDA, M. C. C., RAMOS, J. M. R. e WHITAKER., M. C. **Fundamentos de Ética Empresarial e Econômica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

BARROS, Claudio M. E.; SOARES, Rodrigo O.; LIMA, Gerlando A. S. Franco de. A relação entre governança corporativa e gerenciamento de resultados em empresas brasileiras. **Revista Contabilidade e Organizações**. v. 07, n. 19, p. 28-39, 2013.

CHEN, C. et al. Corporate Codes of Ethics, National Culture, and Earnings Discretion: International Evidence. **Journal of Business Ethics**. 2016.

CORREIA, Thamirys de Sousa. **Governança corporativa, princípios globais de contabilidade Gerencial e código de ética empresarial de empresas Brasileiras de capital aberto**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2018.

COSTA, Daniel Fonseca; CARVALHO, Francisval de Melo. Relação de Gerenciamento de Resultados e Governança Corporativa: Construindo um referencial teórico a partir de uma revisão sistemática da literatura. **Revista ForScience**. 2016.

CUPERTINO, C. M.; MARTINEZ, A. L.; COSTA JR, N. C. A. da. Consequências para a Rentabilidade Futura com o Gerenciamento de Resultados por Meio de Atividades Operacionais Reais. **Revista Contabilidade & Finanças**. 2016.

ERFURTH, Alfredo Ernesto; BEZERRA, Francisco Antonio. Gerenciamento de resultados nos diferentes níveis de governança corporativa. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. 2013.

GAREGNANI, C. M.; MERLOTTI, E. P; RUSSO, A. J. Scoring Firms' Codes of Ethics: An Explorative Study of Quality Drivers. **Journal of Business Ethics**. 2015.

GRECO, Marta Cristina Pelucio. O efeito da convergência brasileira às IFRS no gerenciamento de resultados das empresas abertas brasileiras não financeiras. **Brazilian Business Review**. 2013.

HEALY, P. M.; WAHLEN, J. M. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. **Accounting Horizons**. 1999.

HEALY, P. M. The effect of bônus schemes on accounting decisions. **Journal of Accounting and Economics**. 1985.

IBGC – Instituto Brasileiro de Ética nos Negócios. **Revista Ética nos Negócios**. 2018.

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das melhores práticas de governança corporativa. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

JOIA, R. M.; NAKAO, S. H. Adoção de IFRS e gerenciamento de resultado nas empresas de capital aberto. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. 2014.

KAWAI, Ricardo Makoto. **Influência da governança corporativa na prática de gerenciamento de resultados**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Gestão e Direito da Universidade Metodista de São Paulo, São Bernardo do Campo. São Paulo, 2017.

LOPES, Alexandro Broedel. **A Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e contabilidade, In: Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas, 2004.

MARTINEZ, A. L. Detectando *earnings management* no Brasil: estimando os accruals discricionários. **Revista Contabilidade & Finanças**. 2008.

PAULO, E. **Manipulação das Informações Contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

REZENDE, G. P.; NAKAO, S. H. Gerenciamento de resultados e a relação com o lucro tributável das empresas brasileiras de capital aberto. **Revista Universo Contábil**. 2012.

RODRIGUES, R. M. R. C. **Gerenciamento de Resultados e Níveis de Accruals Discricionários Trimestrais no Mercado Acionário Brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, 2017.

SILVA, David Stanhy de Carvalho; VASCONCELOS, Alessandra Carvalho de; De Luca, Márcia Martins Mendes. Comitê de Auditoria e Gerenciamento de Resultados em Empresas Reguladas e Empresas Não Reguladas. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**. 2017.

CONTABILIDADE RURAL: UM ESTUDO SOBRE AS FERRAMENTAS DE GESTÃO E CONTROLE UTILIZADAS PELOS PRODUTORES RURAIS DO MUNICÍPIO DE APODI/RN

Antonia Rosângela Câmara de Medeiros¹, John Pablo Cândido Dantas Silva²

Resumo:

Este estudo tem como objetivo identificar as ferramentas de gestão e controle que vem sendo utilizadas pelos produtores de leite do município de Apodi/RN na gestão do seu patrimônio, representados pelos produtores não cooperados que fornecem leite a indústria de laticínios de Apodi/RN. A pesquisa é classificada como descritiva, de caráter qualitativo desenvolvido por meio de entrevistas semiestruturadas com 10 produtores rurais localizados a 12 km do município, onde se buscou verificar quais ferramentas de gestão e controle os pequenos produtores de leite utilizam para subsidiar suas decisões nas propriedades rurais. As entrevistas foram compostas por 15 quesitos, com questões abertas e fechadas. A escolha da propriedade está relacionada à sua produção significativa, ao fácil acesso e ao interesse dos produtores em relação ao resultado da nossa pesquisa. Existiam outras propriedades na mesma região, porém com produções menos significativas e difícil acesso. A partir dos resultados constatou-se a não utilização da Contabilidade Rural como ferramenta de gestão pelos produtores rurais, isso se deve às questões financeiras, como ficou evidenciado nas respostas. Ficou comprovado que apesar da não utilização, os produtores sentem a carência da contabilidade para auxiliá-los em suas decisões na propriedade.

Palavras-chave: Ferramentas de gestão e controle. Contabilidade rural. Produtor rural.

1 INTRODUÇÃO

Em 2016 a agropecuária liderou a economia brasileira com um aumento de sua participação no Produto Interno Bruto (PIB) de 21,5% para 23%, representando 48% das exportações totais do país no ano de 2016 (CNA, 2016).

Tendo como foco o mercado interno, é possível destacar o setor agropecuário como um setor forte, abastecedor de uma grande população, e, por outro lado, como uma relevante fonte de ocupação de mão de obra. Assinala-se a grande diversidade da agricultura e pecuária nacionais, que são a base para muitas cadeias produtivas de elevado peso no agronegócio.

No âmbito externo, o Brasil vem se destacando por ser um dos principais países exportador no comércio internacional de produtos agropecuário como a soja, o café e carnes. A tradicional participação brasileira no mercado mundial tem contribuído positivamente com o resultado da balança comercial (IBGE, 2017).

Para o Rio Grande do Norte em 2014 as atividades agropecuárias no estado tiveram um crescimento no PIB estadual, chegando a 3,2% (IDEMA, 2017).

¹ Bacharel em Ciências Contábeis (rosangela-medeiros17@hotmail.com)

² Especialista em Controladoria Financeira (johnpcds@hotmail.com)

Dada a importância econômica da atividade agropecuária em nosso país, é interessante que o produtor procure ferramentas de gestão e controle, em busca de um suporte de informações que facilite a sua tomada de decisão.

O contexto da gestão das propriedades rurais insere a contabilidade como instrumento de apoio e suporte para o planejamento e controle, visando a contribuir com informações que auxiliem no processo decisório, inclusive das propriedades rurais (MARION, 2014).

Um dos principais motivos dessa deficiência é a falta de utilização de ferramentas que auxiliem o produtor rural numa gestão mais eficiente do seu negócio, tudo isso pode ser facilitado através da contabilidade, que possibilita aos gestores as melhores decisões, suportados por informações disponibilizadas em tempo hábil sobre suas receitas e despesas da propriedade.

As ferramentas de gestão permitem a análise de fatores que possam influenciar na execução de um determinado negócio. Com a gestão de negócios, fica mais fácil garantir o controle e o planejamento das atividades desenvolvidas, visando atingir seu objetivo de controlar o patrimônio, bem como permitir o acompanhamento e a comparação dos resultados por atividade.

Vários estudos já foram desenvolvidos e evidenciam a necessidade da utilização da contabilidade como instrumento de gestão e planejamento dos empreendimentos rurais, tais como: Zanin *et al.* (2014), Kruger *et al.* (2014), Dal Magro *et al.* (2013), Cella e Peres (2002), Borilli *et al.* (2005), Mazzioni *et al.* (2007) Clemente *et al.* (2010) e Engel (2012).

Neste contexto surge a problemática desta pesquisa: **Quais ferramentas de gestão e controle os pequenos produtores de leite vêm utilizando para subsidiar suas decisões nas propriedades rurais localizadas a 12 km do município de Apodi/RN?**

O objetivo é identificar as ferramentas de gestão e controle que vem sendo utilizadas pelos produtores de leite do município de Apodi/RN na gestão do seu patrimônio, representados pelos produtores não cooperados que fornecem leite a indústria de laticínios de Apodi/RN.

Esse estudo se justifica pelo fato das atividades agropecuárias se caracterizarem como atividades que contribui para a economia nacional e dessa forma exigem mais atenção, por isso devem ser controladas, para possibilitar análises periódicas de desempenho, permitindo decisões com mais qualidade, já que a contabilidade pode fornecer importantes ferramentas para a gestão. A falta de fontes de informações confiáveis continuamente leva os produtores a tomarem decisões de acordo com sua experiência, tradição e potencial da região. Quando a

produção apresenta rentabilidade baixa, geralmente o produtor percebe; mas enfrenta grandes dificuldades para quantificar e verificar as restrições do processo de produção.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade como Ferramenta de Controle da Gestão

As rápidas mudanças comportamentais no mercado, o aumento acelerado da concorrência, os avanços tecnológicos e outros diversos fatores, estão levando as pequenas e médias empresas em busca de novas saídas para suas dificuldades estruturais de sobrevivência. Um evento preocupante é a incompetência na gestão empresarial, que tem sido o fator principal para a mortalidade destas empresas, fato esse já encontrado e determinado nas pesquisas realizadas pelo SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas).

Existe nas empresas muitas fontes de informações e ferramentas de gestão. Entre as várias fontes, destaca-se a contabilidade, responsável por fornecer informações relevantes sobre os recursos financeiros e econômicos de uma organização (SILVA e MARION, 2013).

Avaliar a situação econômico-financeira da entidade é essencial para o gestor que visa a evolução dos seus negócios. Isso porque as informações contábeis são fundamentais para auxiliar nas decisões gerenciais. Ao acompanhar contabilmente a empresa, fica fácil identificar informações importantes a partir dos relatórios contábeis em relação aos seus gastos, custos e despesas (SEBRAE, 2013).

Nesse sentido, a contabilidade pode exercer um importante papel como ferramenta gerencial, por meio de elementos que permitam o planejamento, o controle e a tomada de decisão, capacitando as propriedades rurais para acompanhar a evolução no mercado, principalmente para alcançar objetivos e atribuições da administração financeira, controle de custos, diversidade de culturas e comparação de resultados. A atualização dos meios gerenciais rurais é uma realidade fundamental para alcançar resultados de produção e produtividade que garantam o sucesso do empreendimento. Por meio de inovações tecnológicas é possível obter rendimentos adicionais, diluir custos e economizar insumos (CREPALDI, 2012).

É fundamental implementar melhorias no negócio para a sua sobrevivência no mercado. As demandas variam frequentemente, e compete ao empresário adaptar a gestão, seus produtos e serviços às exigências dos clientes. Utilizar orientações e ferramentas sobre

como inovar no negócio, aprimorar a gestão administrativa e financeira, aumentar o empreendimento e tornar a empresa mais competitiva são fundamentais. Contudo, para alcançar sucesso em seu negócio, o empreendedor deve ser criativo e pesquisador. É essencial buscar inovações para atender às necessidades da clientela e do mercado (SEBRAE, 2013).

A Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que possui o papel de gerar informações para a tomada de decisão dos gestores nas organizações. A informação gerencial representa a realidade que ocorre no empreendimento. Estas informações são coletadas por meio de classificação e organização dos dados referentes ao movimento econômico-financeiro diário da propriedade, no qual é possível identificar o volume de receitas por atividade, os níveis de investimento por setor e as quantias desembolsadas por tipo de despesa. Dessa forma é possível o administrador ficar ciente da sobre a rentabilidade produtiva de sua atividade (CREPALDI, 2012).

No meio rural os controles gerenciais garantem o controle e o planejamento das atividades desenvolvidas, bem como permitem o acompanhamento, mensuração e a análise dos resultados singulares das atividades desenvolvidas nas propriedades rurais (MARION, 2014).

As empresas rurais, assim como as demais, exigem processos de gestão para obter melhores resultados econômicos. Quando se fala em gestão, significa que um melhor exercício das funções administrativas (planejamento, organização, direção e controle) pelos produtores rurais pode refletir positivamente no resultado econômico de suas empresas. No entanto, é perceptível que apesar das boas técnicas de gerenciamento estarem relacionadas ao sucesso econômico das empresas rurais, a maioria dos produtores rurais ainda não adotam, de maneira formal e eficiente (SENAR, 2015).

Com o crescimento do agronegócio brasileiro, as empresas rurais substituem suas antigas práticas administrativas por novos conceitos administrativos de planejamento, controle e estratégias organizadas em busca de alcançar objetivos eficazes e lucrativos. Uma administração eficiente é bastante desejável em qualquer empresa, até mesmo nas rurais. Para ter rentabilidade no negócio, a empresa deve possuir um estilo de gestão ajustado com suas características organizacionais, garantindo padrões de competitividade dentro do ramo que atua (CREPALDI, 2012).

Rodrigues *et al.* (2011) salienta que a contabilidade é uma aliada muito importante na tomada de decisões e é imprescindível na administração moderna e na gestão de negócios. Então, tanto o gerenciamento das empresas, quanto do patrimônio da pessoa física, deve

sempre levar em consideração as informações fornecidas pela contabilidade no momento da decisão.

2.2 Estudos Anteriores

A pesquisa de Cella e Peres (2002) averiguou quais são as principais características ou fatores que descrevem um produtor rural de sucesso na visão da administração rural. O levantamento dos dados abrangeu a aplicação de questionário a 140 produtores rurais, elegidos aleatoriamente dentre os associados da Cotrijal. Os dados foram coletados mediante entrevistas grupais, onde os autores verificaram que um produtor receptivo, que procura conhecimentos técnicos e econômicos a respeito dos aspectos produtivos, comerciais, financeiros e de recursos humanos de sua atividade, geralmente está vinculado ao sucesso. Verificaram que o controle financeiro dos custos de produção e dos gastos com a família e com a manutenção das atividades também está relacionado com o sucesso. Os participantes destacaram que, além da busca por lucro e, portanto, de uma eficiente gestão financeira, outros aspectos são igualmente importantes na definição de um bom empresário rural, tais como: o fator financeiro, planejamento comercial, comunicação e informação, planejamento pessoal, gerenciamento de pessoal e organização da produção.

O estudo de Borilli *et al.* (2005) demonstrou a importância da Contabilidade Rural frisando a ferramenta gerencial para o pequeno, médio e grande produtor rural, que permite, por meio da informação contábil, o planejamento e o controle orçamentário para tomada de decisões, além de contribuir para o controle dos custos e comparação de resultados. Essas informações são imprescindíveis para planejar a diversificação de culturas e a modernização do setor. Os autores averiguaram que uma das ferramentas administrativas menos utilizadas pelos produtores residentes no município de Toledo é a Contabilidade Rural, e os que a utilizam é, unicamente, para fins tributários. A pesquisa evidenciou a falta de conhecimento e o desinteresse dos produtores rurais em utilizar a Contabilidade Gerencial como ferramenta para auxiliar a tomada de decisões. Também constataram que alguns produtores não estão satisfeitos com relação ao rendimento da atividade agrícola e que foi graças à diversificação que conseguiram manter-se.

A pesquisa de Clemente *et al.* (2010) analisou os controles de custos na agricultura familiar da região Centro-Sul do Paraná, através da aplicação de questionários para 235 propriedades rurais. Os resultados da pesquisa demonstram que a mão de obra utilizada é praticamente familiar, que há carência de controles dos diversos tipos de custos na gestão dos

estabelecimentos, bem como ausência de critérios ou incerteza da elaboração. Enfatizam ainda a necessidade de conhecimento gerencial para o processo de tomada de decisões.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação ao seu objetivo, pode-se considerar esta pesquisa como descritiva, já que apresenta as ferramentas de gerenciamento e verifica em que nível elas são utilizadas pelos produtores rurais. Quanto ao processo de pesquisa, esta caracteriza-se como pesquisa qualitativa. Desta forma pretendeu-se obter informações junto às propriedades rurais de forma a identificar as ferramentas de gestão e controle que são utilizadas pelas propriedades do município de Apodi/RN, a fim de investigar a interação de determinadas variáveis.

A pesquisa apoia-se na estratégia de levantamento, por meio de entrevistas semiestruturadas como técnica de coleta de dados, com questões abertas e fechadas. As entrevistas estabelecem mais interação e informação da realidade dos sujeitos da pesquisa. Foram elaborados 15 quesitos objetivando dar suporte às entrevistas semiestruturadas, incluindo aspectos relacionados às ferramentas de gestão que os pequenos e médios produtores rurais vêm empregando para aprimorar o efeito das decisões, segundo indicado pela literatura.

Para realizar as entrevistas, os produtores tais foram contatados por telefone, sendo então, agendada visita às propriedades. Os dados foram coletados em uma amostra de 10 propriedades não cooperadas localizadas na zona rural a 12 km do município de Apodi/RN. A escolha das propriedades está relacionada a uma produção significativa para indústria leiteira do município. A seleção dessas propriedades também está relacionada ao fácil acesso aos produtores, e ao interesse dos mesmos em relação ao resultado da nossa pesquisa. Existem outras propriedades na mesma região, porém com produção menos significativas e com difícil acesso.

A escolha da cidade se deu pelo fato de que Apodi/RN tem uma produção leiteira significativa para o Estado do Rio Grande do Norte. Segundo o IBGE (2017) a produção leiteira no município de Apodi/RN no ano de 2016 chegou a 1.865 litros de leite, tornando-se o município maior produtor de leite na microrregião da Chapada do Apodi, composto pelos municípios de: Apodi, Caraúbas, Felipe Guerra e Governador Dix-Sept Rosado.

Buscou-se uma amostra heterogênea, não probabilística, com o objetivo de entender o desempenho de diferentes propriedades rurais. O percurso utilizado para orientar a entrevista foi composto por três partes: a) identidade do produtor, procurando informações para

determinar o seu perfil; b) identificação do perfil das propriedades considerando aspectos produtivos; e, c) identificação das ferramentas de gestão empregadas ou não nas propriedades, com intuito de identificar o uso de ferramentas para suprir na tomada de decisão.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A partir da coleta de dados realizada por meio de entrevistas nas 10 propriedades rurais do município de Apodi – RN, buscou-se identificar as principais características das propriedades frisando as similaridades e diferenças entre elas, em relação à utilização da contabilidade. A Tabela 1 demonstra a faixa etária dos proprietários da amostra pesquisada:

Tabela 1 - Idade dos proprietários

Idade	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
25-30	2	20%
30-35	2	20%
35-40	0	0%
40-45	0	0%
45-50	0	0%
50-55	0	0%
55-60	4	40%
60-65	2	20%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

De acordo com a Tabela 1 verificou-se que 60% dos proprietários estão na faixa etária entre 55 a 65 anos de idade, ou seja, em 6 propriedades. E 40% da amostra possuem entre 25 a 35 anos de idade.

Comparando-se com o estudo de Werner (2012), em ambas as regiões pesquisadas constatou-se a predominância de idade mais elevadas dos produtores rurais. O estudo constatou-se que 60% dos entrevistados possuem faixa etária entre 55 a 65 anos, similar aos resultados de Werner (2012) em que 55% dos entrevistados também possuíam entre 56 ou mais anos de idade.

Considerando a situação anteriormente apresentada, quanto aos 10 gestores, os quais representam as 10 propriedades rurais da amostra, a Tabela 2 evidencia o sexo dos proprietários:

Tabela 2 – Sexo dos proprietários

Sexo	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Masculino	10	100%
Feminino	0	0%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

A análise sobre a questão de gênero reflete a realidade brasileira. A responsabilidade do trabalho masculino no setor agropecuário é de 100%, como conforme Tabela 2.

É importante observar a predominância do sexo masculino na responsabilidade das propriedades agropecuárias, o que provoca também o cumprimento do serviço e controle financeiro familiar. Observa-se que tal comportamento está relacionado a forma de administração da propriedade, a e resistência que os produtores podem ter em aderir as novas mudanças, devido a sua questão cultural.

Neste contexto, os dados da pesquisa são similares o estudo realizado por Borilli *et al.* (2005), onde em seu estudo o percentual de proprietários do sexo masculino foi de 94,27%, e neste estudo o percentual desse gênero foi de 100% da amostra entrevistada.

Quanto ao grau de escolaridade dos produtores rurais, são análises importantes, não conclusivas, mas que podem contribuir para sustentabilidade ou insustentabilidade do proprietário rural, onde os resultados são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Escolaridade dos proprietários

Escolaridade	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Ensino Fundamental Incompleto	6	60%
Ensino Fundamental	1	10%
Ensino Médio Incompleto	0	0%
Ensino Médio	1	10%
Ensino Superior Incompleto	2	20%
Ensino Superior	0	0%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Em relação à escolaridade dos proprietários, constatou-se o baixo grau de instrução, onde 60% dos entrevistados, não concluíram o ensino fundamental. Somente 10% dos proprietários concluíram o ensino fundamental. Em relação aos que ingressaram no ensino médio, apenas 10% da amostra concluíram essa modalidade e apenas 2 proprietários, ou seja, 20% da amostra, possuem formação em ensino superior incompleta.

A resposta da questão 1 da entrevista que resultou na Tabela 01 deste estudo reflete o que foi encontrado na Tabela 03, onde na Tabela 01, 60% dos proprietários tinham idade de 55 a 65, e na Tabela 03 também 60% dos entrevistados não concluíram o ensino fundamental,

isso pode está ligado as dificuldades enfrentadas pelos produtores com faixa etária elevada de frequentar uma escola em sua época de infância, como por exemplo, a falta de transporte escolar e ter que ajudar aos pais desde cedo na propriedade.

Quanto ao tempo de atuação na área agropecuária, os entrevistados foram questionados por meio de pergunta aberta, onde as respostas obtidas são apresentadas na Tabela 04.

Tabela 4 – Tempo que trabalha com a atividade agropecuária

Quantidade de anos	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
10 anos	2	20%
15 anos	1	10%
17 anos	1	10%
30 anos	1	10%
35 anos	1	10%
36 anos	1	10%
40 anos	2	20%
46 anos	1	10%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Os dados apresentados na tabela 4, são similares com o estudo de Borilli *et al.* (2005), onde foi constatado em seu estudo que 61,83% dos produtores rurais trabalhavam a mais de 20 anos na atividade. Já neste estudo conforme apresentado na tabela acima 60% dos proprietários trabalham a mais de 20 anos com atividade agropecuária.

A pergunta nº 5 do questionário feito aos entrevistados, refere-se ao planejamento do que será gasto na produção anualmente, conforme a Tabela 5.

Tabela 5 – Planejamento do que será gasto durante o ano de produção

Planejamento	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	0	0%
Não	10	100%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

O planejamento é essencial em qualquer atividade comercial, e com a agropecuária não é diferente. Comparando-se com o estudo de Werner (2012), há extremos nas respostas das regiões pesquisadas, na pesquisa de Werner (2012) verificou-se que no município de Nova Santa Rosa 52,3% não fazem planejamento, já em Pato Bragado apenas 13,2% não fazem.

Neste estudo, conforme demonstra a Tabela 5, 100% dos produtores rurais entrevistados não fazem planejamento do que será gasto durante o ano de produção, ou seja, os 10 proprietários não cometem nenhum tipo de planejamento.

O estudo realizado por Borilli *et al.* (2005), evidencia que a ausência de planejamento nas propriedades rurais está relacionada ao fato de que os proprietários acreditam ser inviável, devido ao tamanho da propriedade e as condições financeiras.

Em relação à utilização de ferramentas de gestão pelos produtores rurais, eram apresentadas as seguintes alternativas (contabilidade, administração da produção, planejamento da atividade agropecuária, controle de custo e entrada e saída de caixa), onde os entrevistados respondiam se utilizavam ou não, os resultados são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 – Ferramentas de gestão na produção.

Ferramentas	Frequência Absoluta (SIM)	Frequência Absoluta (NÃO)	Frequência Relativa
Contabilidade	0	10	100%
Administração da Produção	0	10	100%
Planejamento da atividade agropecuária	0	10	100%
Controle de custos	0	10	100%
Entrada e saída de caixa	0	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Percebe-se que 100% dos entrevistados não utilizam nenhuma ferramenta de gestão para tomada de decisão, conforme evidencia a Tabela 6.

O estudo corrobora com o estudo de Mazzioni *et al.* (2007), pois em ambos os estudos percebe-se que a maioria dos entrevistados não empregam a contabilidade como ferramenta de gestão, ou até o desconhecem sua finalidade, e que vários deles não utilizam a contabilidade para a tomada de decisão por não fazerem nenhum tipo de anotação. Neste estudo 100% dos entrevistados afirmam não utilizar a contabilidade em suas propriedades, assim como no estudo de Mazzioni *et al.* (2007), onde 48% dos entrevistados acreditam que a contabilidade possui finalidade de prestar informações ao fisco, 48% não utilizam porque desconhecem sua finalidade e apenas 4% utilizam a contabilidade como forma de auxílio na gestão de suas atividades.

Em relação ao planejamento da atividade agropecuária, 100% da amostra entrevistada não faz nenhum planejamento.

A pesquisa de Werner (2012), aborda que ainda é um número muito pequeno de proprietários que fazem planejamento, a maioria deles fazem planos frágeis, que não dão sustentação para a tomada de decisão.

O estudo de Mazzioni *et al.* (2007), também evidencia em sua pesquisa que 84% das entidades estudadas não tem conhecimento dos seus custos, neste estudo 100% não faz

controle de custos. Isso é preocupante, pois ao ter o controle de custos o produtor consegue gerir melhor suas atividades.

Em relação a entrada e saída de caixa, é possível verificar que 100% dos produtores não possui esse controle. Nesse sentido, a pesquisa de Cella e Peres (2002) evidencia que um bom produtor rural sempre possui um sistema de controle, mesmo simplificado de entrada e saída de dinheiro do caixa.

Ao serem questionados por meio de pergunta aberta se tinham controle do que entra e sai de suas propriedades, os produtores explanaram suas respostas conforme Tabela 7.

Tabela 7 – Formas de controle do que entra e sai da propriedade

Formas de controle	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Não faço nenhum controle	5	50%
Apenas do que sai, anoto em um caderno	3	30%
Apenas do que sai, faço planilhas no computador	2	20%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Os resultados apresentados na Tabela 7 corroboram a discussão apresentada na revisão de literatura, de que as técnicas contábeis são pouco utilizadas. A pesquisa evidencia que em 50% das entidades não há qualquer meio de controle, 30% das empresas rurais fazem registro informais em cadernos e apenas 20% dos entrevistados fazem registros mais detalhados de suas saídas utilizando computador. Os proprietários que estão representados por 20% dos que fazem registros no computador, são os mesmos 20% que tem nível superior incompleto, dessa forma é possível verificar que estes produtores estão preocupados com sua propriedade e de alguma forma estão colocando em prática o que estão aprendendo em sua formação.

Neste contexto, os dados da pesquisa reforçam o estudo realizado por Mazzioni *et al.* (2007), onde evidencia que em 80% das entidades não há qualquer meio de controle, 11% das empresas rurais utilizam algum tipo de anotação para a tomada de decisão e em apenas 9% das propriedades ocorrem registros mais detalhados.

Já em relação à contabilização do que é gasto na propriedade agropecuária, os produtores rurais foram questionados por meio de pergunta aberta, onde suas respostas são demonstradas na Tabela 8.

Tabela 8 – Formas de contabilização do que é gasto na propriedade agropecuária

Saída de caixa	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Não faz nenhuma contabilização	10	100%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Conforme os dados apresentados constatou-se que 100% dos entrevistados não fazem nenhuma contabilização dos gastos em sua propriedade.

A pesquisa de Cella e Peres (2002) evidencia que um bom produtor rural sempre controla seus gastos e sabe analisar os dados anotados de modo que torne possível saber qual foi o lucro obtido por cada atividade.

Por meio de pergunta aberta feita aos produtores rurais, a Tabela 9 apresenta as formas de contabilização do lucro ou prejuízo que os produtores fazem em suas propriedades.

Tabela 9 – Formas de contabilização do lucro ou prejuízo na propriedade agropecuária

Contabilização do lucro ou prejuízo	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Não faz nenhuma contabilização	10	100%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Comparando-se com o estudo de Mazzioni *et al.* (2007), em ambas as regiões pesquisadas constatou-se que os produtores rurais não tem conhecimento do seu lucro. Neste estudo 100% dos entrevistados asseguram não ter conhecimento do seu lucro, assim como no estudo anterior, em que 91% desconhecem com clareza o lucro obtido em suas propriedades.

A pergunta nº 10 do questionário feito aos entrevistados de forma aberta, refere-se à utilização de algum sistema contábil pelos proprietários rurais, os resultados são apresentados conforme a Tabela 10.

Tabela 10 – Utilização de um sistema contábil pelos produtores rurais

Sistema contábil	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Não utilizam	10	100%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Ao serem questionados sobre a utilização de um sistema contábil, os produtores afirmaram em 100% das respostas que não utilizam nenhum tipo de sistema.

O estudo de Werner (2012) aponta diversos benefícios com a implantação de um sistema, como informações mais precisas para a tomada de decisão, redução de custos e planejamento com base no lucro.

Os produtores também foram questionados se possuem auxílio de algum contador para que possa ajudá-los com os gastos da propriedade, os resultados são apresentados na Tabela 11.

Tabela 11 – Auxílio de um contador com os gastos da propriedade

Sistema contábil	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	0	0%
Não	10	100%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Dos produtores rurais entrevistados, 100% admitem não possuir auxílio de um contador para ajudá-lo com os gastos da propriedade.

Mazzioni *et al.* (2007), corrobora e ressalta a fragilidade da utilização do contador em propriedades rurais, em seu estudo apenas 4% dos entrevistados tem auxílio de um contador em sua propriedade, onde fica claro que o contabilista tem pouco acesso ao empresário rural na prestação de consultoria profissional.

Buscou-se identificar se os produtores sentem necessidade de um profissional para auxiliá-los nas finanças da propriedade. O resultado é apresentado na Tabela 12.

Tabela 12 – Necessidade de um profissional para o auxílio com as finanças da propriedade

Necessidade	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	10	100%
Não	0	0%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

O estudo de Mazzioni *et al.* (2007) apresenta em seus resultados que apenas 23% da amostra entrevistadas pagariam por um serviço qualificado. Diferente deste estudo que em seus resultados, 100% dos produtores sentem a necessidade de contratar um bom profissional.

Questionados por meio de pergunta aberta, a Tabela 13 mostra o que impede os produtores rurais de contratar um profissional para auxiliá-los com as finanças da propriedade.

Tabela 13 – Impedimento de contratar um profissional para o auxílio com as finanças da propriedade

Impedimento	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Questões financeiras	10	100%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Pelos resultados da Tabela 13 é possível perceber em 100% das respostas, que o que impede os produtores de contratar um profissional são as questões financeiras. Os entrevistados abordaram que por terem baixa produção leiteira, fica inviável para a sua propriedade manter um profissional desse porte.

Mazzioni *et al.* (2007) ressalta em seu estudo que um motivo da ausência de um contador é o fato de seu trabalho ter que ser remunerado pelo próprio produtor, pois, até

então, poucas empresas privadas ou estatais possuem este tipo de serviço disponível ao proprietário da empresa rural.

Depois de identificar o que impede os produtores a contratar um profissional, buscou-se identificar se os produtores acham importante ter auxílio para conhecer a realidade financeira da propriedade agropecuária, os resultados são apresentados na Tabela 14.

Tabela 14 – Importância de ter auxílio para conhecimento da realidade financeira da propriedade

Importante	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	10	100%
Não	0	0%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

A Tabela 14 evidencia que 100% dos entrevistados alegam achar importante ter um auxílio para conhecer a realidade financeira de sua propriedade rural.

Os resultados apresentados na Tabela 14 corroboram com a discussão apresentada na revisão de literatura, onde é possível verificar que informações contábeis são fundamentais para auxiliar nas decisões gerenciais, e para obter essas informações de forma correta é necessário contar com o auxílio de um bom profissional da área contábil, dessa forma fácil identificar informações importantes a partir dos relatórios contábeis em relação aos seus gastos, custos e despesas.

Os entrevistados foram questionados a respeito do que barra o progresso financeiro da propriedade agropecuária, conforme apresentado na Tabela 15.

Tabela 15 – Fatores que barram o progresso financeiro da propriedade rural

Fatores	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Falta de um profissional que me auxilie	7	70%
Ter conhecimento financeiro da situação financeira da minha propriedade	3	30%
TOTAL	10	100%

Fonte: dados da pesquisa (2017)

Identifica-se pela Tabela 15 que 70% dos entrevistados acreditam que o que barra o progresso de suas propriedades seja a falta de um profissional que os auxiliem, e 30% da amostra acredita que para que sua propriedade tenha progresso é necessário ter conhecimento da situação financeira das mesmas.

O estudo de Borilli *et al.* (2005), alega que alguns produtores não estão satisfeitos com relação ao rendimento da atividade agrícola e que foi graças à diversificação que conseguiram manter-se. Werner (2012) frisa em seu estudo que a necessidade de conhecimento é cada vez

maior na agropecuária, pois a ausência desse fator pode interferir negativamente na sobrevivência do pequeno proprietário em suas atividades. Já a pesquisa de Clemente *et al.* (2010) enfatizam a necessidade de conhecimento gerencial para o processo de tomada de decisões.

De modo geral, os resultados reforçam a falta de utilização da contabilidade pelos pequenos e médios produtores rurais, onde ficou evidenciado que os mesmos sentem a necessidade de um profissional, mas não conseguem contratá-lo por questões financeiras. A pesquisa também constata a insatisfação do produtor por não conhecer seus recursos financeiros na propriedade, onde os proprietários estão cientes que pode estar diretamente ligada à rentabilidade ou não da atividade agropecuária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo identificar as ferramentas de gestão e controle utilizadas pelos produtores rurais, bem como quais são as informações fornecidas por essas ferramentas para o processo decisório, procurou-se verificar também se os produtores rurais percebem a importância da contabilidade para tomada de decisões e se sentem essa deficiência.

Pela análise dos dados, constatou-se que os produtores rurais não utilizam ferramentas de gestão e controle em suas propriedades, mas sentem falta das informações que essas ferramentas podem trazer para seu negócio. A contabilidade é um importante instrumento para os empreendimentos rurais, pois geram informações que possibilitam analisar a situação empresarial, sob os mais diversos enfoques. Tais informações são imprescindíveis para o processo decisório como um todo, como na percepção dos pequenos produtores rurais, que enfatizaram a importância das informações contábil-financeiras, tendo em vista a elevação do nível de qualidade das decisões.

Verificou-se também que os produtores desconhecem as ferramentas contábeis, mas sabem a importância que a contabilidade pode proporcionar ao seu negócio. Nesse âmbito, cabe ressaltar que os produtores não fazem contabilização da sua produção e que a maioria faz, mas apenas das saídas, ou seja, apenas da comercialização do leite.

Constatou-se também que os produtores sentem deficiência na tomada de decisão, por não utilizar a contabilidade em sua propriedade. Nesse sentido, cabe ressaltar que a contabilidade rural ainda não é muito utilizada, principalmente entre os pequenos produtores rurais. É necessário que o pequeno produtor, aquele que produz para subsistência e vendas em

pequena escala, tenha consciência que deve utilizar de ferramentas como planejamento, execução e controle da produção, que são necessários em quaisquer empreendimentos, independentemente de seu porte e setor, sabendo ele que essas ferramentas são uma complexa tarefa ligada ao profissional contábil.

Através da análise de dados também foi possível observar que os proprietários se encontram em faixa etária elevada, conseqüentemente não haverá mudanças significativas no sistema de produção nem introdução de novas formas de contabilização na propriedade, pois os produtores dessa faixa tem perfil conservador (CREPALDI, 2012).

O estudo realizado apresentou limitações quanto à sua amostra, já que sua seleção não ocorreu de forma aleatória, e sim não probabilística com os produtores com maior produção leiteira e fácil acesso. Outra limitação importante refere-se ao tamanho da amostra, que ao se apresentar num tamanho reduzido, permite considerar os resultados apenas para os produtores em questão.

REFERÊNCIAS

BORILLI, Saete Polônia; PHILIPPSEN, Rejane Bertinato; RIBEIRO, Rosemeri Giaretta; HOFER, Elza. O uso da contabilidade rural como uma ferramenta gerencial: um estudo de caso dos produtores rurais no município de Toledo – PR. **Revista Ciências Empresariais da UNIPAR**, Toledo, v.6, n.1, jan./jun., 2005.

CALLADO, A. L. C., ALMEIDA, M. A. **Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos**. *Custo e Agronegócio On-line* – v. 1, n. 1 – jan/jun 2005. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v1/Perfil%20de%20publicacoes.pdf>> Acesso em: 27 abr. 2017.

CELLA, Daltro; PERES, Fernando Curi. Caracterização dos fatores relacionados ao sucesso do empreendedor rural. **Revista de Administração**, São Paulo, v.37, n.4, p.49-57, out./dez. 2002.

CLEMENTE; Ademir; SOUZA; Alceu; TAFFAREL; Marinês; GERIGK; Willson. Perfil das propriedades rurais familiares e controle de custos na região centro-sul do Paraná. **Custos e @gronegócio on line**, v.6, n.3, p.21-43, 2010. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero3v6/Perfil%20e%20controle%20de%200custos.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2012.

CNA. (06 de dezembro de 2016). **Agropecuária supera obstáculos e segue liderando a economia brasileira em 2016**. Disponível em: Confederação de Agricultura e Agropecuária: <<http://www.cnabrazil.org.br/noticias/agropecuaria-supera-obstaculos-e-segue-liderando-economia-brasileira-em-2016>> Acesso em: 10 de mar de 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade rural. Uma abordagem decisória**. 7º ed. São Paulo, SP: Ed. Atlas. 2012.

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

ENGEL, Werner. **A (in)sustentabilidade em pequenas propriedades rurais**: o caso de seis municípios localizados no extremo oeste paranaense. Dissertação apresentada como requisito parcial ao título de Mestre do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Desenvolvimento Regional e Agronegócio da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Unioeste, *Campus* de Toledo. 2012. 158p.

IBGE, **Agropecuária**. Rio de Janeiro: IBGE, 2017. Disponível em: <<https://brasilemsintese.ibge.gov.br/agropecuaria.html>> Acesso em: 30 set. 2017.

IBGE, **Produção da Pecuária Municipal 2016**. Rio de Janeiro: IBGE, 2017. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/comparamun/compara.php?lang=&coduf=24&idtema=168&codv=v13&search=rio-grande-do-norte|apodi|sintese-das-informacoes-2016>>. Acesso em: 01 out. 2017.

IDEMA. (25 de janeiro de 2017). **Produto Interno Bruto (PIB)**. Disponível em Instituto de Desenvolvimento Sustentável e Meio Ambiente: <<http://adcon.rn.gov.br/ACERVO/idema/DOC/DOC00000000138927.PDF>> Acesso em: 10 mar. de 2017.

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

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural**: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda -pessoa jurídica. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MAZETTO, Frankimar; OENNING, Vilmar; KRUGER, Silvana Dalmutt; ZANIN, Antonio; GUBIANI, Clésia Ana. Fluxo da produção de pintainhos de corte: proposta e discussão. In: CONGRESSO DA SOBER, 50., 2012. **Anais...** Vitória: SOBER, 2012.

MAZZIONI, Sady; ZANIN, Antonio; KRUGER, Silvana Dalmutt; ROCHA, Jorge Luiz Klein. A importância dos controles gerenciais para o agribusiness. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v.6, p.9-26, 2007.

RODRIGUES, A. O.; BUSCH, C. M.; GARCIA, E. R.; TODA, W. H. **A nova contabilidade rural**. São Paulo: IOB, 2011.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Quero melhorar minha empresa**. Disponível em: < <http://www.sebrae.com.br/momento/quero-melhorar-minha-empresa/comece-por-voce/empreendedorismo>>. Acesso em: 30 mai. 2013.

SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. **Curso técnico em agronegócio: administração rural / Serviço Nacional de Aprendizagem Rural ; Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego, Rede e-Tec Brasil, SENAR (Organizadores)**. – Brasília: SENAR, 2015.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARION, José Carlos. **Manual de contabilidade para pequenas e médias empresas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

ATRIBUIÇÕES DE CAUSALIDADE E REAÇÕES EMOCIONAIS: ANÁLISE DO DESEMPENHO ACADÊMICO DOS DISCENTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Flaviana da Costa Lopes Barbosa¹; Caritsa Scartaty Moreira²; Jocykleber Meireles de Souza³; Ítalo Carlos Soares do Nascimento⁴

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar os fatores de causalidade atribuídos pelos discentes de Ciências Contábeis para explicar o desempenho acadêmico à luz da Teoria Atribucional Causal, assim, como as reações emocionais derivadas. A unidade de análise foi os estudantes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Semi-Árido (UFERSA) campus Mossoró. Para tanto, os dados foram obtidos por meio de questionário composto por questões abertas e fechadas, aplicadas à 155 discentes distribuídos do 1º ao 9º período. Assim, para a análise das questões fechadas, os dados foram tabulados e, posteriormente, procedeu-se com análise da estatística descritiva. Já em relação às questões abertas, os dados foram transcritos para arquivo digital e, em seguida, procedeu-se com a análise de conteúdo por meio do *software* Atlas.ti®. Em síntese, os resultados apontaram que os discentes consideram que o desempenho acadêmico é influenciado por uma diversidade de fatores internos e externos ao discente, com destaque para as atribuições causais internas, como o “interesse pelo estudo” e o “esforço”, e para as causas atribucionais externas, como o “método de ensino do professor” e a “infraestrutura da universidade”. Além disso, constatou-se que a maioria dos discentes (94,84%) acreditam que as causas atribuídas, sejam elas internas ou externas, ocasionam reações emocionais.

Palavras-chave: Teoria atribucional causal. Reações emocionais. Desempenho acadêmico.

1 INTRODUÇÃO

A Teoria Atribucional Causal deriva da psicologia social e consiste em um estudo teórico, que tem por objetivo analisar as causas ou explicações atribuídas pelas pessoas a determinada situação, além de estudar aquelas que têm influência na autoestima e expectativas que são geradas (BECK, 2001).

Nesse contexto, as causas que são atribuídas pelo indivíduo, isto é, a causalidade pessoal, está ligada nas forças pessoais, cujos fatores centrais são as intenções e a causalidade local, interligando a ação ao objetivo a ser alcançado. Sendo assim, qualquer atividade desempenhada por um indivíduo tende a causar certas emoções, seja emoções de sucesso ou

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Semi-Árido.
E-mail: flavianalopes@gmail.com

² Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
E-mail: caritsa_scarlaty@hotmail.com

³ Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
E-mail: jocykleber@live.com

⁴ Mestrando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará.
E-mail: italocarlos25@gmail.com

fracasso, e isso está diretamente ligado ao esforço no desempenho de determinada atividade (HEIDER,1958).

No âmbito acadêmico, muitos são os fatores que influenciam as pessoas a escolherem um curso de graduação, e logo após, podem surgir dúvidas quanto a motivação em permanecer ou não, e isso depende do andamento do mesmo. E assim, alguns fatores são atribuídos como sendo os determinantes para a ocorrência dessas motivações. Tais fatores podem ser classificados como intrínsecos e extrínsecos ao indivíduo. Os fatores intrínsecos estão relacionados ao envolvimento atribuído ao trabalho si ou realização de alguma tarefa, como o sentimento pessoal que cada um para o seu próprio reconhecimento pessoal, profissional e suas necessidades de auto realização. Já os fatores extrínsecos, referem-se aos motivos que estão fora das pessoas e possuem influência sobre elas, compreendendo os tipos de incentivos que o ambiente oferece ou objetivos idealizados por eles (MAXIMIANO, 2000).

Se por um lado a atribuição de causalidade está ligada às causas atribuídas pelos indivíduos em eventos ocorridos ao seu redor, no intuito de compreender e explicar os acontecimentos, por outro, o desempenho acadêmico tem se tornado uma forma de analisar o rendimento e comportamento escolar no intuito de mensurar habilidades adquiridas pelos alunos ao longo do seu processo de formação (GARCIA; BORUCHOVITCH, 2014).

Assim, ante ao exposto, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: **quais são os fatores de causalidade atribuídos pelos discentes de contabilidade para explicar o desempenho acadêmico à luz da Teoria Atribucional Causal, bem como as reações motivações derivadas?** Desse modo, o objetivo da pesquisa é analisar os fatores de causalidade atribuídos pelos discentes de contabilidade para explicar o desempenho acadêmico a luz da Teoria Atribucional Causal, assim, como as reações motivações derivadas.

Este estudo mostra-se relevante ao contribuir para a identificação dos fatores, intrínsecos e extrínsecos, que determinam o desempenho acadêmico dos discentes de Ciências Contábeis e as reações emocionais derivadas do bom ou mal desempenho ao longo do curso. Permite também, a expansão da literatura acerca da relação entre a educação contábil e a Teoria Atribucional Causal, como forma de contribuir para o processo de ensino-aprendizagem dos alunos, uma vez que os resultados dessa pesquisa poderão servir como diagnóstico sobre o que determina o desempenho discente e o que a instituição de ensino superior pode fazer para melhorar os pontos negativos que poderão ser identificados nesse processo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PSICOLOGIA SOCIAL

A psicologia social pode ser entendida como a ciência do “entre”, no qual, se acredita que nem o indivíduo e nem a sociedade justifica a psicologia social, mas sim, uma zona que comporta a relação entre os dois, tornando o “entre” uma relação referente a identidade como o eu, o discurso, a representação e a ação (JOVCHELOVITCH, 2004).

Nesse sentido, a psicologia social é o estudo fundamental a se questionar a separação existente entre o indivíduo e o coletivo, sem deixar de compreender os campos interdependentes entre eles. O social e o psicológico se associam como um processo dinâmico, para o desenvolvimento da compreensão e formação social, antecipando as condutas humanas. Tais mecanismos funcionam para desvendar a elaboração social do real, tornando-se primordial no entendimento das ideias e condutas sociais. A representação social, torna-se um instrumento de compreensão e de transformação da realidade permitindo a ligação do social com o psicológico (ALEXANDRE, 2004).

Segundo Rodrigues (2008) a escola tem uma grande ligação entre as relações sociais e diversos fatores que possam afetar diretamente o resultado dos alunos, como o ambiente em que está inserido, o método de ensino utilizados pelos professores. Assim, as instituições devem oferecer aos estudantes um ambiente favorável, onde os mesmos possam interagir com seus colegas e evitem atribuir seus fracassos a causas internas, estáveis e incontroláveis.

Para Lane (2009) a psicologia é a ciência que estuda o comportamento dos seres humanos. Portanto, toda e qualquer ação comportamental são representadas por cada indivíduo de acordo com sua característica específica desenvolvida através do seu ambiente de convivência, provocando assim, reações emocionais diferentes. Além disso, as emoções apresentadas pelos indivíduos são respostas do organismo, ou seja, submetidas a influências decorrentes da visão do mundo adquirida, e que no comportamento humano sempre é possível encontrar o envolvimento em componentes sociais ou seja a psicologia social estuda a relação essencial entre o indivíduo e a sociedade.

De acordo com Souza et al. (2016), a escola tem se tornado o instrumento fundamental para avaliar os diversos fatores que afetam os alunos em seu desenvolvimento escolar, como o ambiente de convívio, o método de ensino aplicado pelos professores e sua relação com os alunos perante sala de aula. Tais aspectos apresentados são fundamentais nos resultados dos estudantes nas universidades.

2.2 TEORIA ATRIBUCIONAL CAUSAL

A Teoria das Atribuições Causais teve início com Heider (1944 e 1958), surgindo a partir da necessidade de o ser humano em não apenas observar os fatos que acontecem ao seu redor, mas também, entender como tais fatos ocorrem para que se possam buscar meios de conseguir êxito. Diante disso, o ser humano tende a buscar explicações para o sucesso ou fracasso de um determinado evento, seja ele profissional acadêmico ou pessoal, possibilitando assim, a compreensão do ambiente em que está inserido e estabelecendo relações com base em crenças e expectativas a fim de justificar o desempenho (SILVA; MASCARENHAS; SILVA, 2010).

Conforme Heider (1958) a ação humana possui dois componentes: um intrínseco e outro extrínseco. O componente intrínseco ocorre quando a ação humana reflete disposições internas, como a personalidade ou crenças individuais, além disso, considera as diversas situações ambientais que possam ser controladas. Por outro lado, o componente extrínseco ocorre quando o indivíduo é influenciado por fatores externos, como o ambiente e cultura.

Nessa conjuntura, a Teoria das Atribuições Causais pode ser definido como o estudo teórico com o intuito de analisar causas atribuídas pelos indivíduos acerca de determinada situação, bem como a sua influência na autoestima do indivíduo (BECK, 2001).

No ambiente educacional, o processo de atribuir causas aos acontecimentos ocorre de forma contínua, conforme o discente obtém um sucesso ou fracasso em determinada disciplina, surge as autorreflexões acerca do seu desempenho (SILVA; MASCARENHAS; SILVA, 2010). Segundo, Martini e Del Prette (2005) ao analisar o cenário da educação, não basta apenas verificar aspectos cognitivos da aprendizagem, mas deve-se analisar também aspectos psicossociais, pois este constitui um dos principais determinantes do desempenho escolar.

Nesse sentido, buscando compreender as causas para o sucesso ou fracasso acadêmico, Weiner (1976) amplia os estudos de Heider (1958), classificando as atribuições causas para explicar o sucesso ou fracasso acadêmico em três lócus: (i) a lócus da causalidade; (ii) lócus da estabilidade e a (iii) lócus da controlabilidade.

Conforme Silva, Mascarenhas e Silva (2010) a lócus causalidade pode ser dividida de duas maneiras: (i) causalidade interna, quando são relacionadas a características específicas do indivíduo, como por exemplo, o esforço e a dedicação. Já a (ii) causalidade externa refere-se a situações decorrentes de fatores do ambiente em que o aluno está inserido, como por exemplo, uma prova que o mesmo considere difícil ou a problemas de saúde.

A lócus da estabilidade está relacionado às características individuais que se mantêm estáveis ao longo do tempo, como o conhecimento em determinado conteúdo. Entretanto quando as características individuais alteram facilmente, se define como instável, como por exemplo, o humor. Já a lócus da controlabilidade pode ser dividido de duas maneiras: (i) controlável, quando depende das ações dos indivíduo, como o esforço e a dedicação, ou (ii) incontrolável quando não se pode ter controle do evento como a facilidade ou dificuldade da atividade (WEINER, 1976). Entretanto, as causas atribuídas pelos indivíduos para determinado acontecimento podem estar mais ou menos próximas da realidade objetiva. Comumente, as atribuições causais são feitas de for subjetiva, ou seja, de acordo com a leitura que a pessoa faz acerca das suas experiências e interações sociais (BARRERA, 2010).

2.3 ESTUDOS NA ÁREA

Dentre as pesquisas já desenvolvidas acerca da temática, Cornachione et al. (2010) dirigiram um estudo em que seu propósito principal foi investigar a existência de associação entre elementos atributivos comuns na literatura e o desempenho acadêmico de alunos da graduação em Ciências Contábeis de quatro universidades em quatro diferentes Estados brasileiros (Ceará, São Paulo, Minas Gerais, e Rio Grande do Sul). Contatando-se que 68% dos alunos entrevistados consideram seu desempenho acadêmico superior associados ao seu próprio esforço, enquanto menos de 10% o relacionam a causas externas.

Souza et al. (2016) tiveram como objetivo verificar as causas atribuídas pelas discentes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba para explicar o desempenho acadêmico, bem como identificar as reações emocionais atreladas. Concluindo-se que diversas atribuições de causais influenciam no desempenho do estudante, principalmente atreladas a causas internas, como o esforço e o tempo disponível. Como também, a maior parte dos alunos as causas atribuídas para o desempenho acabam ocasionando reações emocionais, consequentemente, podendo interferir no desempenho do discente ao longo do curso.

Ferreira, Souza e Miranda (2018) tiveram como objetivo interligar as percepções dos professores e dos alunos do curso de Ciências Contábeis no Brasil sobre a relevância do desempenho acadêmico dos estudantes. Os resultados obtidos mostraram que os determinantes considerados mais importantes pelos alunos e professores foram motivação, esforço pessoal, quantidades de horas de estudo, frequência as aulas e conhecimento prévio

relativos aos discentes, formação pedagógica relativos aos docentes e por ultimo infraestrutura relativos Instituição de Ensino Superior.

Cassolli, Biachi e Trajano (2018) objetivaram analisar a relação entre os elementos da Teoria Atribucional causal e as causas apontadas pelos acadêmicos de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul para explicar seu desempenho e as suas reações emocionais. Como principais resultados, identificou-se que aproximadamente 80% dos respondentes afirmam que as causas atribuídas ao seu desempenho terão interferência no prosseguimento de seus estudos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente trabalho teve como objetivo analisar os fatores de causalidade atribuídos pelos discentes de contabilidade para explicar o desempenho acadêmico a luz da Teoria Atribucional Causal, assim, como as reações motivações derivadas. Nesse contexto, a referida pesquisa se classifica quanto à abordagem, como empírica, uma vez que teve como base na opinião dos alunos através aplicação de um questionário com o propósito de verificar quais fatores de causalidade atribuídos pelos discentes do curso de Ciências Contábeis podem explicar o desempenho acadêmico a luz da Teoria Atribucional Causal.

No que se refere aos procedimentos técnicos da pesquisa, estes foram realizados por meio de levantamento ou *survey*, que Segundo Gil (2008) esse tipo de procedimento é caracterizado pela utilização de interrogações diretas feitas as pessoas quando se tem o desejo conhecê-la.

Participaram dessa pesquisa 163 estudantes universitários do curso de Ciências Contábeis da UFERSA distribuídos do 1º ao 9º período, com exceção ao 2º período, pois não havia aula em sala no momento da aplicação dos questionários, que ocorreu de 08 a 14 de novembro de 2018. Dos 163 questionários respondidos 8 foram descartados por estarem incompletos, não sendo suficiente para concluir a análise, formando assim, 155 questionários válidos.

Desse modo, por tratar-se de um levantamento ou *survey*, as informações foram obtidas através de questionamentos feitos aos discentes Ciências Contábeis. Segundo Marconi e Lakatos (2003), o questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador, ou seja, o pesquisador envia o questionário ao informante, onde depois de preenchido, o pesquisado devolve-o do mesmo modo.

Assim, o questionário foi desenvolvido a partir dos trabalhos de Souza et al. (2016) e Cassolli, Biachi e Trajano (2018), contendo 15 questões, segregadas em quatro blocos (i) perfil dos participantes; (ii) desempenho acadêmico; (iii) atribuições de causalidade para o desempenho acadêmico e (iv) reações emocionais.

Quanto a forma de tratamento dos dados, os blocos (i) perfil dos participantes, (ii) desempenho acadêmico e (iii) atribuições de causalidade para o desempenho acadêmico, podem ser definidas como quantitativas, que segundo (MORESI, 2003), consiste em todas as informações obtidas em números, por meio de recursos e técnicas estatísticas. Desse modo, após a tabulação dos dados coletados procedeu-se com a estatística descritiva e a respectiva análise.

Já em relação ao bloco (iv) reações emocionais, a abordagem pode ser definida como qualitativa, que segundo (GIL, 2008), esse tipo de pesquisa tem por objetivo uma análise aprofundada dos dados. Nesse sentido, após a aplicação dos questionários aos discentes, adotou-se a técnica de análise de conteúdo, que segundo Bardin (2011) refere-se a um conjunto de procedimentos sistêmicos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. Desse modo, para realização da organização e descrição dos conteúdos utilizou-se o *software* ATLAS.ti®.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DOS PARTICIPANTES

Participaram da pesquisa 155 alunos do Curso de Ciências Contábeis da UFERSA, distribuídos do 1º ao 9º período, com exceção ao 2º, pois os discentes não se encontravam em sala no período da aplicação dos questionários, conforme a Tabela 1.

Tabela 1 - Atividade profissional.

Atividade Profissional	Período								Total	Percentual
	P1	P3	P4	P5	P6	P7	P8	P9		
Trabalha	25	22	19	27	15	8	22	17	155	100%
Não	4	4	8	10	3	-	2	-	31	20%
Até 20 h semanais	11	7	3	4	2	-	3	3	33	21,29%
Entre 20 e 30 h semanais	3	-	1	-	3	-	2	3	12	7,74%
Entre 30 e 40 h semanais	2	5	2	7	4	2	8	5	35	22,58%
44 h semanais	3	3	3	3	2	4	6	5	29	18,71%
Acima de 44 h semanais	2	3	2	3	1	2	1	1	15	9,68%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Verifica-se que apenas 20% dos pesquisados não exercem atividade profissional remunerada, concertando-se a maior parte desse grupo do 1º ao 5º período. Nesse contexto, vale ressaltar que o curso de Ciências Contábeis da UFERSA funciona exclusivamente no horário noturno, possibilitando o estudante trabalhar durante o dia e estudar a noite. Na sequência, destaca-se entre os discentes que exercem atividade profissional, aqueles que atuação na área contábil, conforme pode ser visualizado na Tabela 2.

Tabela 2 - Atuação na área contábil.

Atuação na área contábil	Período								Total	Percentual
	P1	P3	P4	P5	P6	P7	P8	P9		
Trabalha	13	22	13	19	12	8	20	17	124	100%
Sim	3	5	6	4	9	3	7	6	43	34,68%
Não	10	17	7	15	3	5	13	11	81	65,32%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Entre os 124 acadêmicos que afirmaram exercer atividade profissional, apenas 43 desses, atuam na área contábil. Entretanto, resalta-se que entre os 81 estudantes pesquisados que não trabalham na área contábil, 49 estão cursando entre o 1º e 5º período, isto é, são considerados intermediários no curso. A Tabela 3 demonstra o tempo médio de retorno dos estudantes à sua residência após a saída da universidade.

Tabela 3 – Tempo médio de retorno da Universidade até a residência

Horário médio	Quantidade	Percentual
0:00 - 0:30	87	56,13%
0:30 - 1:00	30	19,35%
1:00 - 1:30	20	12,90%
1:30 - 2:00	7	4,52%
2:00 - 2:30	6	3,87%
2:30 - 3:00	3	1,94%
Acima de 3:00	2	1,19%
Total	155	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Dos 155 alunos que responderam a esta pesquisa, 87 deles chegam a suas residências com até 30 minutos após o término das aulas. Corroborando com resultados apresentados por Souza et al. (2016) e Cassolli, Biachi e Trajano (2018), evidenciando que na Universidade Federal da Paraíba – Campus IV – Mamanguape e na Universidade Federal do Rio Grande do Sul, respectivamente, a maior parte dos discentes retorna as suas residências após a universidade em no máximo 30 minutos.

4.2 DESEMPENHO ACADÊMICO

A segunda parte da análise dos resultados buscou entender a percepção dos estudantes perante seu desempenho. Nesse sentido, a Tabela 4 evidencia a visão do discente quanto ao seu desempenho acadêmico, divididos pela opção que tinham em ingressar no curso de Ciências Contábeis.

Tabela 4 – Opções pelo curso de Ciências Contábeis pelo discente.

Opção pelo curso	Desempenho				Total	Percentual
	Ótimo	Bom	Regular	Ruim		
Primeira opção	9	72	27	2	110	70,97%
Segunda opção	4	18	14	3	39	25,16%
Terceira opção	-	4	2	-	6	3,87%
Total	13	94	43	5	155	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Percebe-se que a maioria dos discentes tinham o curso de Ciências Contábeis como primeira opção, além disso, 96,13% alunos consideram o seu desempenho como ótimo, bom ou regular. Bem como, não existe diferença na visão dos alunos acerca do seu desempenho acadêmico entre o que tinham o curso como primeira opção ou não. Souza et al. (2016) verificaram em sua pesquisa, resultados similares, 98,77% dos discentes apontaram desempenho acima do considerado como ruim independente de considerarem o curso como primeira opção, assim como, no trabalho de e Cassolli, Biachi e Trajano (2018) que apresentou um percentual de 95,84%. Por outro lado, as pesquisas de Souza et al. (2016) e Cassolli, Biachi e Trajano (2018), evidenciaram um menor percentual de alunos que tinham o curso de Ciências Contábeis como primeira opção, com 56,44% e 53,33%, respectivamente.

A Tabela 5 apresenta motivação dos discentes com o curso de Ciências Contábeis. Para isso, foi solicitado que os alunos atribuíssem uma nota de 1 a 7, em que, 1 indica pouco motivado e 7 bastante motivado.

Tabela 5 – Motivação dos discentes como o curso de Ciências Contábeis.

Nível de motivação com o curso	Desempenho				Total	Percentual
	Ótimo	Bom	Regular	Ruim		
Nível 1	-	-	-	-	-	0%
Nível 2	-	1	2	1	4	2,58%
Nível 3	-	3	3	1	7	4,52%
Nível 4	1	5	8	2	16	10,32%
Nível 5	1	23	11	1	36	23,23%
Nível 6	5	37	11	-	53	34,19%
Nível 7	6	25	8	-	39	25,16%
Total	13	94	43	5	155	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Observa-se que 82,58% dos respondentes atribuíram nota de 5 a 7, demonstrando que em sua maioria os discentes encontram-se motivados com o curso. Além disso, nota-se uma tendência de os alunos mais motivados considerarem seu desempenho melhor. Nas pesquisas de Souza et al. (2016) e Cassolli, Biachi e Trajano (2018) evidencia-se que entre os alunos participantes 74,85% e 59,16%, respectivamente, estão motivados com o curso.

Segundo Campbell (2007) um aluno motivado busca de todas as formas alcançar seus objetivos, realizando suas atividades acadêmicas com mais entusiasmo, conseqüentemente, desenvolvendo novas habilidades de compreensão e de domínio das disciplinas. A Tabela 6 apresenta o tempo médio diário extraclasse que os alunos dedicam aos estudos e a relação com o seu desempenho.

Tabela 6 – Média de tempo diário que os discentes se dedicam aos estudos extraclasse.

Tempo médio diário	Desempenho				Total	Percentual
	Ótimo	Bom	Regular	Ruim		
Somente durante as aulas	-	13	7	3	23	14,84%
0:30 – 1:00	2	21	5	1	29	18,71%
1:00 – 2:00	2	36	19	-	57	36,77%
2:00 – 3:00	4	13	7	1	25	16,13%
3:00 – 4:00	3	9	4	-	16	10,32%
4:00 – 5:00	1	1	1	-	3	1,94%
5:00 – 6:00	-	1	-	-	1	0,65%
Acima de 6:00	1	-	-	-	1	0,65%
Total	13	94	43	5	155	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Nota-se, que 36,77% dos alunos afirmaram que estudam em média de 1:00 a 2:00 médias diariamente extraclasse, e cerca de 14,84% estudam apenas durante as aulas. Além disso, observa-se um aumento na quantidade de horas estudadas fora da sala de aula, não significa um aumento direto do desempenho na visão dos respondentes. No estudo de Souza et al. (2016), corroborando com os achados do presente estudo, a maior parte dos discentes (42,54%) informou que dedica em média até 1 hora. Assim como, Cassolli, Biachi e Trajano (2018) verificou que 61,66% dos respondentes dedicam até 1 hora.

4.3 ATRIBUIÇÕES DE CAUSALIDADE NO DESEMPENHO ACADÊMICO

A terceira parte da análise dos resultados evidencia as principais causas apontadas pelos estudantes de Ciências Contábeis para explicar seu desempenho acadêmico. Para tanto, foi solicitado que os discentes que ordenassem as causas de acordo com o grau de importância, atribuindo notas de 0 a 10, em que 0 representa nenhuma inferência e 10 bastante

interferência. Na Tabela 7 evidenciase o *ranking* das causas internas que mais influenciam no desempenho acadêmico dos discentes.

Tabela 7 – Ranking das causas internas no desempenho acadêmico.

Causas internas	Desempenho				Total de pontos	Média de pontos
	Ótimo	Bom	Regular	Ruim		
1 - Interesse pelo estudo	93	765	250	18	1126	7,26
2 – Esforço	90	746	256	19	1111	7,17
3 - Atenção na aula	91	734	239	11	1075	6,94
4 - Método de estudo	86	722	234	10	1052	6,79
5 – Saúde	94	705	224	13	1036	6,68
6 – Fadiga	70	677	245	20	1012	6,53
7 - Tempo disponível	73	685	240	10	1008	6,50
8 - Estratégia de estudo	86	699	212	11	1008	6,50
10 – Ansiedade	72	688	226	20	1006	6,49
11 – Humor	84	662	232	20	998	6,44
12 – Habilidade	95	653	220	12	980	6,32
13 – Nervosismo	75	681	209	13	978	6,31
14 – Fé	73	595	176	8	852	5,50

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Verifica-se que os resultados são apresentados pelo total de pontos atribuída pelos alunos que participaram da pesquisa, assim como, pela média das notas. De acordo com a Tabela 7, as causas internas com maior relevância são o “interesse pelo estudo” (7,26) e “esforço” (7,17), além disso, vale ressaltar que as demais causas apresentadas com exceção da “fé” (5,50), apresentaram média de pontos superior a 6, indicando serem causas que também influenciam diretamente o desempenho acadêmicos dos estudantes pesquisados. Cassolli, Biachi e Trajano (2018) evidencia também o esforço e o interesse pelo curso como as causas mais apresentadas pelos alunos, Já, Souza et al. (2016) em seu estudo relata que as causas mais apontadas o esforço e o tempo disponível, corroborando parcialmente com os achados desta pesquisa. Além das causas internas apresentadas acima, o desempenho acadêmico dos discentes também podem ser influenciados por causas externas. Conforme apresentado na Tabela 8.

Tabela 8 – Ranking das causas externas no desempenho acadêmico.

Causas externas	Desempenho				Total de pontos	Média de pontos
	Ótimo	Bom	Regular	Ruim		
1 - Método do ensino do professor	80	728	238	13	1059	6,83
2 - Infraestrutura da universidade	81	680	211	13	985	6,35
3 - Dificuldade/Facilidade	75	626	211	7	919	5,93
4 - Incentivo ou falta de familiar	53	575	184	12	824	5,32
5 - Incentivo ou falta dos colegas	40	538	171	13	762	4,92
6 - Dificuldade de socialização	45	477	169	13	704	4,54
7 - Sorte ou azar	40	315	102	8	465	3,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com a Tabela 8 percebe-se que o “método de ensino do professor” (6,83) e a “infraestrutura da universidade” (6,35) formam as principais causas externas apontadas pelos discentes que podem influenciar no desempenho acadêmico. Contudo, ressalta-se que as médias de pontos das causas externas apresentaram valores inferiores as explanadas na Tabela 7, significando que os alunos consideram que o desempenho acadêmico é mais influenciado por causas internas. Souza et al. (2016) relata que as principais causas externas apresentadas são o “incentivo familiar” e o “método de ensino do professor”. Cassolli, Biachi e Trajano (2018) por sua vez aponta além do “método de ensino do professor”, a “dificuldade ou facilidade da tarefa”. Assim, face ao exposto, percebe-se que na visão dos alunos “método de ensino do professor” é causa fundamental para o melhor desempenho do discente.

4.4 REAÇÕES EMOCIONAIS

Na quarta e última parte da análise dos resultados, buscou-se avaliar se as causas atribuídas para o desempenho dos estudantes influenciavam suas reações emocionais. Conforme demonstra a Tabela 10.

Tabela 10 – Atribuições de causalidade x Reações emocionais.

Você considera que as atribuições de causalidade influenciam na sequência dos seus resultados?	Desempenho				Total	Percentual
	Ótimo	Bom	Regular	Ruim		
Sim	12	89	42	4	147	94,84%
Não	1	5	1	1	8	5,16%
Total	13	94	43	5	155	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

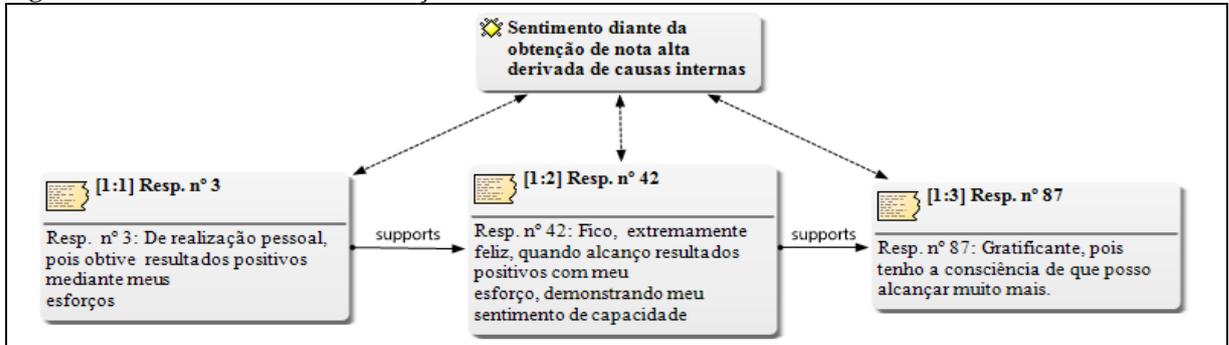
A tabela 10 demonstra que 94,84% dos respondentes acreditam que as causas atribuídas sejam elas internas ou externas ocasionam reações emocionais. De forma semelhante, Souza et al. (2016) evidenciou que 95,63% informaram que as atribuições de causalidade influenciam na sequência dos resultados.

Segundo Weiner (1976) os estudos acerca da Teoria da Atribuição Causal sugerem que reações emocionais do sucesso ou do fracasso são determinadas pela forma como os indivíduos percebem as suas causas. Frente a um sucesso pode-se apresentar confiança, orgulho, surpresa, já em quanto a um fracasso o aluno pode demonstrar raiva, culpa, esperança, arrependimento, vergonha. Podendo assim, influenciar na sequência do desempenho acadêmico do estudante.

Em tal caso, os estudantes responderam a 4 questões subjetivas, no qual, foram apresentadas causas internas e externas para um sucesso ou fracasso acadêmico, para que

demonstradas as reações emocionais para cada situação. A Figura 1 relata as reações emocionais dos discentes diante uma nota alta proveniente de causas internas, como por exemplo, a capacidade e o esforço do aluno.

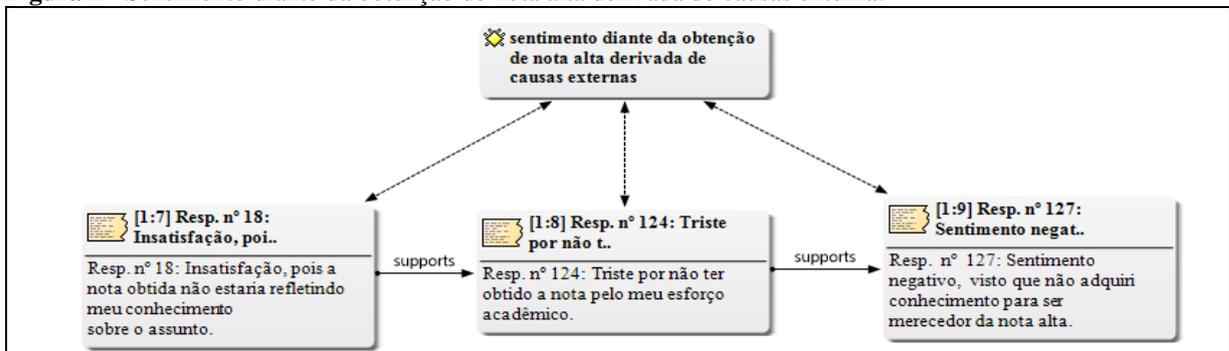
Figura 1 - Sentimento diante da obtenção de nota alta derivada de causas internas.



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme mostra a Figura 1, foi identificado que os alunos ao obterem sucesso acadêmico proveniente de causas internas, apresentam emoções positivas como realização pessoal, felicidade e gratidão. Indo ao encontro dos resultados apresentados por Souza et al. (2016) e Cassolli, Biachi e Trajano (2018), que identificaram emoções como felicidade, motivação e sentimento de dever cumprido. Segundo Graham e Weiner (1996), observa-se que atribuições internas para o sucesso como o esforço, capacidade ou metodologia de aprendizagem, resultam em bons sentimentos, como o aumento da autoestima. De forma complementar, a Figura 2 demonstra o sentimento dos alunos diante de um resultado referente a uma nota alta devido a causas externas, como a sorte ou facilidade da atividade.

Figura 2 - Sentimento diante da obtenção de nota alta derivada de causas externa.

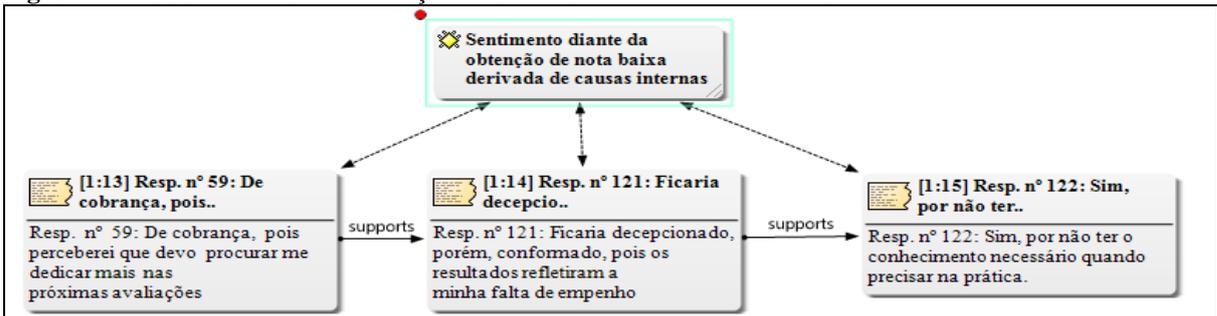


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Observa-se na Figura 2 que os alunos dizem se sentir insatisfeitos por não terem obtidos boas notas através de seus próprios esforços e conhecimentos. Apresentando reações emocionais negativas, como tristeza. Contrapondo os resultados apresentados Cassolli, Biachi

e Trajano (2018) que evidenciaram que os discentes nessa situação apresentam sentimentos de felicidade, satisfação, alívio. Já Souza et al. (2016) além dos citados anteriormente por Cassolli, Biachi e Trajano (2018), os autores, diagnosticaram a presença de maus sentimentos como preocupação. A Figura 3 apresenta os sentimentos apresentados pelos discentes diante da obtenção de uma nota baixa proveniente de causas internas, como por exemplo, não ter estudado para a prova.

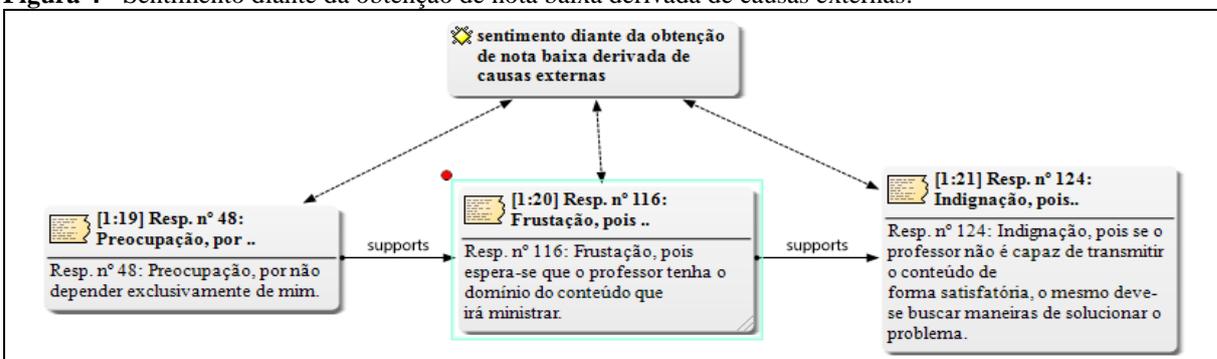
Figura 3 - Sentimento diante da obtenção de nota baixa derivada de causas internas.



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo a Figura 3, os acadêmicos relatam apresentar emoções negativas como cobrança e decepção. De forma similar, Souza et al. (2016) e Cassolli, Biachi e Trajano (2018), identificaram sentimentos como frustração, decepção, tristeza, desestímulo. Conforme Graham e Weiner (1996) ao se atribuir o fracasso a causas internas, o indivíduo tende a reduzir sua autoestima, conseqüentemente, podendo afetar no desempenho acadêmico do estudante. Por fim, os discentes foram questionados qual o sentimento diante da obtenção de uma nota baixa derivada de causas externas, como por exemplo a metodologia de ensino do professor, conforme a Figura 4.

Figura 4 - Sentimento diante da obtenção de nota baixa derivada de causas externas.



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com base na Figura 4, verifica-se que nesse tipo de situação os alunos apresentam emoções negativas como preocupação, frustração e indignação. Da mesma forma, Souza et al. e Cassolli, Biachi e Trajano (2018) constataram que os discentes apresentam sentimentos como revolta, raiva, tristeza, frustração.

Face ao exposto, as atribuições causalidade para o sucesso ou fracasso no desempenho acadêmico, podem ocasionar reações emocionais com influência direta na autoestima, pois, ao relacionar um resultado a uma causa estimula o aluno a realizar uma autoavaliação, gerando assim, sentimentos positivos ou negativos (BARRERA, 2010).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve por finalidade analisar os fatores de causalidade atribuídos pelos discentes de Ciências Contábeis para explicar o desempenho acadêmico à luz da Teoria Atribucional Causal, assim, como as reações emocionais derivadas. Com o intuito de alcançar o objetivo proposto, foi realizado um levantamento por meio de questionário composto por questões abertas e fechadas, aplicadas a 155 discentes de Ciências Contábeis da UFERSA, distribuídos do 1º ao 9º período.

Os achados da pesquisa estão divididos em 4 blocos: (i) perfil dos respondentes, (ii) desempenho acadêmico, (iii) atribuições de causalidade no desempenho acadêmico e (iv) reações emocionais.

Quando ao (i) perfil dos participantes, 80% dos discentes pesquisados exercem atividade profissional, entretanto, apenas 34,68% destes atuam na área contábil. Como também, 87 dos 155 alunos que responderam que chegam a suas residências com até 30 minutos após o término das aulas.

Já em relação ao (ii) desempenho acadêmico, 96,13% alunos consideram o seu desempenho como ótimo, bom ou regular. 110 dos 155 pesquisados tinham o curso de Ciências Contábeis como primeira opção. Quanto a motivação com o curso, a maioria os discentes encontram-se motivados com o curso. Ademais, 36,77% dos alunos afirmaram que estudam em média de 1:00 a 2:00 diariamente extraclasse, entretanto, observa-se um aumento na quantidade de horas estudadas fora da sala de aula, não significa um aumento direto do desempenho na visão dos respondentes.

Quanto as (iii) atribuições de causalidade no desempenho acadêmico, constatou-se que atribuições causais internas que mais influenciam no desempenho acadêmico dos discentes são “interesse pelo estudo” e o “esforço”. Já em relação as causas externas, percebe-se que o

“método de ensino do professor” e a “infraestrutura da universidade” foram as atribuições causais mais relatadas. Entretanto, as causas externas apresentaram médias inferiores as causas internas, indicando que os discentes consideram que o desempenho acadêmico é mais influenciado por causas internas.

Por fim, o bloco (iv) reações emocionais, demonstrou que a maioria dos discentes (94,84%) acreditam que as causas atribuídas sejam elas internas ou externas ocasionam reações emocionais.

Diante dos resultados obtidos, é perceptível que o presente estudo contribuiu para identificar quais os principais fatores que influenciam no desempenho acadêmico dos alunos do curso de Ciências Contábeis e se as reações emocionais influenciam diretamente para o bom ou mal desempenho dos estudantes.

Todavia, a pesquisa apresentou algumas limitações como a impossibilidade de aplicação em outras Instituições de Ensino Superior. Desse modo, sugere-se para pesquisas futuras a reaplicação do questionário em outras universidades, tanto públicas quanto privadas, possibilidade a comparação entre os resultados.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, M. Representação social: uma genealogia do conceito. **Comum**, v. 10, n.23: p.122-38, 2004.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Editora Almedina, 2011.

BARRERA, S. D. Teorias cognitivas da motivação e sua relação com o desempenho escolar. **Póiesis Pedagógica**, Catalão, v. 8, n. 2, p. 159-175, 2010.

BECK, M. L. G. A Teoria da Atribuição e sua relação com a educação. **Revista Acadêmica Multidisciplinar**. Maringá, ano I, n. 03, 2001.

CAMPBELL, J. L. Why Would Corporations Behave in Socially Responsible Ways? An Institutional Theory of Corporate Social Responsibility’, **Academy of Management Review**, v. 32, p. 946–967, 2007.

CASSOLLI, S.; BIANCHI, M.; TRAJANO, B. B. **Relação entre os elementos da teoria atribucional e as causas apontadas pelos acadêmicos de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul para explicar seu desempenho e as suas reações emocionais**. In: XVIII USP International Conference in Accounting, São Paulo, 2018. **Anais...** São Paulo: USP *International Conference in Accounting*, 2018.

COMARCHIONE J. E. B.; CUNHA, J. V. A. D.; De LUCA, M. M. M., Ott, E. O bom é meu, o ruim é seu: perspectivas da teoria da atribuição sobre o desempenho acadêmico de alunos da graduação em Ciências Contábeis. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 21, n. 53, p.1-23, 2010.

FERREIRA, M. A.; SOUZA, Z. A.; MIRANDA, G. J. **Teoria da atribuição de causalidade: percepções docentes e discentes sobre os determinantes do desempenho acadêmico.** XII Congresso, **Anais...** João pessoa, ANPCONT, Junho, 2018.

GARCIA, N. R.; BORUCHOVITCH, E. Atribuições de causalidade para o desempenho escolar e resiliência em estudantes. **Psico-USF**, São Paulo, v.19, p.277-286, 2014.

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

GRAHAM, S.; WEINER, B. Theories and principles of motivation. **Handbook of educational psychology**, v. 4, p. 63-84, 1996.

HEIDER, F. Social perception and phenomenal causality. **Psychological review**, v. 51, n. 6, p. 358, 1944.

HEIDER, F. **The psychology of interpersonal relations.** Nova Iorque, 1958.

JOVCHELOVITCH, S. Psicologia social, saber, comunidade e cultura. **Psicologia & sociedade**, v. 16, n. 2, p. 20-31, 2004.

LANE, S. T. M. **O Que é Psicologia Social.** 22. Ed. São Paulo: Editora e Livraria Brasiliense, 2009.

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

MARTINI; M. L.; DEL PRETTE, Z. A. P.; Atribuições de Causalidade e afetividade de alunos de alto e baixo nível de desempenho acadêmico em situações de sucesso e de fracasso escolar. **Interamerican Journal of Psychology**, v. 39, n.3, p. 355-368, 2005.

MAXIMIANO, A. C. A. **Teoria geral da administração da escola científica competitividade na economia globalizada.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MORESI, E. **Metodologia de Pesquisa.** Brasília, 2003.

RODRIGUES, A.; ASSMAR, E. M. L.; JABLONKI, B. **Psicologia Social.** Ed. Petrópolis: Editora Vozes, v. 27, p. 427, 2008.

SILVA, G. C. R. F.; MASCARENHAS, S. A. N.; SILVA, L. R. **O Aporte da Teoria das Atribuições Causais Para a Compreensão da Afetividade na Aprendizagem.** 1ª Encontro de Pós-Graduação em Educação - Semana Educa, Porto Velho/RO, v.1, 2010.

SOUZA, J. M.; MACEDO J. M. A.; VIEIRA, A. C. F.; ANDRADE, T. S. **Atribuições de Causalidade para Explicar o Desempenho Acadêmico dos Estudantes de Ciências Contábeis e suas Reações Emocionais.** X Congresso, 2016, **Anais...** Ribeirão Preto, São Paulo, AnpCont, 2006.

WEINER, B.; An attributional approach for educational psychology. **Review of Research in Education**, v. 4, n. 1, p.179-209, 1976.

ANÁLISE DA EFICÁCIA DAS FERRAMENTAS DE TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA INSTITUÍDAS PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: estudo de caso no Município de Lucrécia–RN

¹Victor Hugo de Oliveira Amaral; ²Yuri Dantas dos Santos; ³Taynara Milene da Silva

RESUMO

A Contabilidade tem um papel importante no processo de moralização da atividade governamental, nessa perspectiva, o presente trabalho, buscou analisar a eficácia das ferramentas de transparência da gestão pública instituídas pela Lei de Responsabilidade Fiscal no município de Lucrécia – RN tendo por objeto geral analisar se O Balanço Orçamentário como ferramenta de transparência da gestão fiscal tem sido compreendido pelos cidadãos do Município de Lucrécia – RN. Para tanto foi realizado um levantamento bibliográfico acerca do tema em comento juntamente com a aplicação de questionários junto à população do município. A população foi dividida em grupos a fim de obter uma amostra dos diversos os segmentos da sociedade atingidos pela atividade governamental e que podem exercer o controle social sobre as contas públicas. Os resultados revelaram que 85% das pessoas consultadas sabem da existência do portal da transparência municipal e, deste percentual 70% já o acessou. Quando submetidos a questões de conhecimento efetivo sobre o balanço orçamentário poucos demonstraram compreender o relatório, o que revela a pouca eficácia desse demonstrativo como instrumento de transparência e de controle social. Destaque-se que embora o portal seja conhecido por 85% da população apenas, 31,5% conseguem analisá-lo de forma satisfatória.

Palavras chave: Portal de Transparência, Balanço Orçamentário, Acesso a Informação.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente percebe-se que existe uma grande desconfiança da sociedade brasileira nas ações implementadas pelo estado, devido a notoriedade de atos ilícitos realizados por agentes públicos em detrimento dos benefícios que de acordo com dispositivos previstos na Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 1988 deveriam ser entregues a população.

Para combater tais condutas o estado passou a criar meios de as pessoas terem mais informações sobre a atuação dos agentes públicos, com a finalidade de os indivíduos poderem avaliar melhor as pessoas que eles elegem para representa-los ao longo de determinado mandato, e dessa forma as tornando fiscais de suas ações.

Nessa perspectiva, a Contabilidade Pública tem uma atribuição fundamental no processo de moralização da atividade pública, pois cabe a ela o papel de classificar, registrar, mensurar, produzir informações a partir da interpretação dos relatórios contábeis, controlar e analisar todo o patrimônio das entidades públicas, bem como, gerar relatórios de resultados para serem comunicados à sociedade e aos órgãos de fiscalização.

Alguns destes relatórios contábeis foram criados através da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que disciplina uma série de ações dos gestores do patrimônio público, incluindo a obrigatoriedade de informar, à sociedade e aos órgãos de controle, a situação dos recursos disponíveis para serem utilizados pelo Estado em suas ações, de forma periódica e impessoal.

Como se sabe, a Lei de Responsabilidade Fiscal é um marco para o setor público em matéria de gestão, planejamento e transparência do patrimônio público, impondo a todos os entes que utilizam recursos públicos o dever de expor, detalhadamente, quais procedimentos foram adotados para se obter o gasto mais vantajoso para a administração.

Para o ramo da Contabilidade Pública a LRF disciplinou uma série de obrigações relacionadas a essa atividade, como a emissão de novos relatórios contábeis, como o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal e leis orçamentárias, para os gestores poderem realizar o controle das receitas arrecadadas e das despesas realizadas, dentre outras funcionalidades, valorizando a profissão do Contador.

Compreende-se que tal incumbência dá a oportunidade de os cidadãos terem conhecimento de como estão sendo gerenciados os recursos arrecadados e saber se aqueles recursos são suficientes para a implantação das políticas públicas previstas, caso contrário, saber quais as políticas que estão sendo priorizadas pela gestão, para que estes formem um juízo de valor sobre as ações do gestor municipal eleito para o cargo.

Para que os cidadãos tenham conhecimento das ferramentas de transparência da gestão pública: planos, orçamentos, leis de diretrizes orçamentárias, prestações de contas, parecer prévio, relatório resumido de execução orçamentária, relatório de gestão fiscal, relatório de transparência, e seja obtida eficácia naquilo que a LRF determina para o tema, é fundamental que os meios de publicação sejam amplamente divulgados no município.

Para Chiavenato (2014, p. 161) a eficácia consiste em uma medida de alcance dos resultados, portanto, entende-se por eficácia a compreensão de parte, ou o todo, das informações disponibilizadas nos relatórios fiscais, pela população do Município de Lucrécia, para que esta possa formar sua opinião sobre as ações do gestor no município.

A relevância do presente trabalho justifica-se, do ponto de vista da Ciência Contábil, pelo fato de que o ramo da Contabilidade Pública, assim como o da contabilidade empresarial, tem por objetivo a produção de informações para subsidiar a tomada de decisão, nesse caso em particular, por parte da sociedade, sendo que, essas informações, para terem utilidade, devem ser assimiladas por quem nelas tiver interesse, para que se tenha assegurada a eficácia daquilo que a LRF estabelece.

Do ponto de vista social, é muito importante investigar se os cidadãos do Município de Lucrécia, ou de qualquer outra localidade, têm conhecimento sobre a gestão fiscal de sua

comunidade, porque os recursos públicos devem ser aplicados em benefício do povo e gastos visando a maximização de resultados em prol da coletividade.

Percebe-se que o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) é um relatório muito importante cuja obrigatoriedade de elaboração é do Poder Executivo das diversas esferas de governo e das entidades da administração indireta que recebam recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social, devendo ser publicado em mídias oficiais até 30 (trinta) dias após o encerramento de cada bimestre do ano civil.

Diante desse cenário, a presente pesquisa visa responder o seguinte questionamento: **O Balanço Orçamentário como ferramenta de transparência da gestão fiscal tem sido compreendido pelos cidadãos do Município de Lucrécia – RN?**

Esta pesquisa vislumbra os seguintes objetivos geral e específicos. Verificar se O Balanço Orçamentário como ferramenta de transparência da gestão fiscal tem sido compreendido pelos cidadãos do Município de Lucrécia – RN.

Com relação aos objetivos específicos, este trabalho objetiva verificar qual a percepção dos cidadãos do município de Lucrécia/RN quanto às informações contábeis divulgadas no site de transparência do município, aferir o conhecimento efetivo dos cidadãos do município de Lucrécia/RN quanto às informações divulgadas no Balanço Orçamentário.

3 REVISÃO DA LITERATURA

3.1 TRANSPARÊNCIA E PUBLICIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A República Federativa do Brasil, através da Constituição Federal de 1988, artigo 1º, “[...] formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”, instituiu, como forma de governo, a democracia, onde o poder de conduzir a atividade do Estado é dos cidadãos brasileiros, que o realiza através de representantes eleitos para cumprir mandatos por tempo determinado. (BRASIL, 1988).

Percebe-se que os administradores das ações do Estado detêm um grande poder e influência sobre a vida dos cidadãos comuns e por isso precisa realizar a prestação de contas aos que os elegeram para que atuem sempre de acordo com os interesses públicos em benefício do povo e manutenção da atividade do estado.

Percebe-se que sendo o povo brasileiro o verdadeiro detentor do poder sobre as ações governamentais, é correto que ele tenha ciência das medidas que os seus representantes eleitos realizam durante o transcorrer do seu mandato.

Consta na Constituição Federal de 1988, artigo 5º, XXXIII, todos têm o direito de ter acesso a informações constantes nos órgãos públicos, tanto sendo de seu interesse pessoal

como de interesse coletivo ou geral, a serem prestadas nos prazos estabelecidos por lei, caso o contrário o órgão poderá ser responsabilizado, ressalvadas as informações cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do estado.

Diante de tal constatação foi instituído na Carta Magna, como sendo um dos princípios basilares das leis que fundamentam a atividade administrativa, o princípio da publicidade, o qual preconiza que os atos administrativos devem ser publicados de forma clara e objetiva para a população, caso contrário o ato não tem eficácia.

De acordo com Mello (2010), tal dever consolida o entendimento de que existe um dever por parte do administrador público de manter plena transparência em seus atos. Porque não pode haver em um Estado Democrático de Direito, onde o poder reside no povo, ocultamento dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por estes.

Verifica-se que para concretizar este princípio administrativo, criou-se uma série de leis complementares objetivando dar operacionalidade a tal princípio, para que fosse delineado todos os meios e formas que o Estado irá utilizar para implantar a transparência.

Com a gestão fiscal não foi diferente, pois foi instituída a Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como um dos instrumentos norteadores dos gastos realizados pela gestão, e, como tais gastos devem atender ao princípio da legalidade, eles são precedidos do devido processo administrativo de despesa que culminará em um ato administrativo formal de despesa pública, então ele deverá ter suas peças amplamente divulgadas em tempo real como manda a lei vigente.

Segundo Santos e Alves (2011), a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal era inevitável, ocorrendo em 5 de maio de 2000, tal dispositivo determina que os gestores se adequem as normatizações contidas em seu texto, que busca estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, fazendo-se necessário que se adotasse uma atitude planejada e transparente, conforme consta no art. 1º exigindo o desenvolvimento de novas competências para conduzir o gerenciamento dos órgãos públicos.

Para dar maior notoriedade aos atos praticados, criou-se os Portais da Transparência, que se utilizam de plataformas digitais estabelecidas na rede mundial de computadores e vinculados aos servidores dos municípios que sustentam os seus sistemas de informações, utilizados para a divulgação da realização de seus procedimentos administrativos.

Conforme a LRF, artigo 48, § 2º, os entes públicos disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais devem ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso pelas pessoas que neles tenham interesse.

A LRF busca consolidar os mecanismos de transparência da gestão fiscal dos recursos

à disposição do gestor público, criando a obrigatoriedade de publicação de relatórios sobre as receitas e despesas, sobre seu patrimônio e endividamento, para que a sociedade acompanhe em tempo real a sua execução.

A LRF em seu artigo 48 estabelece como instrumentos de transparência da gestão fiscal os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, prestações de contas e parecer prévio, Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal

Não se pode deixar de lembrar que a LRF veio para disciplinar a conduta dos gestores da coisa pública, diante de um sério desequilíbrio fiscal que vinha ocorrendo devido a condutas de gestão ineficazes e ineficientes, passando a referida lei, através de um conjunto de normas objetivas e precisas relativas a administração das receitas e despesas públicas, à dívida e ao patrimônio das entidades governamentais, a orientar a atuação dos gestores por meio de uma série de limites e regras.

Conforme Alves e Santos (2011) foi a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que o poder público passou a buscar ter o controle das suas ações para ter mais eficiência e transparência mediante a inserção de publicações periódicas dos relatórios de gestão, acompanhamento dos índices orçamentários, o controle da despesa pública e o aumento na arrecadação da receita, para ter mais eficiência na gestão e equilíbrio das contas públicas.

A forma de divulgação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal se dará por meio de audiências públicas e incentivo a participação do povo no processo de elaboração dos orçamentos, liberação de imediato ao pleno conhecimento de todos de informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira, inclusive se utilizando de sistema integrado de administração financeira e controle que atenda aos padrões mínimos de qualidade dispostos em legislação vigente.

Consta na LRF, em seu artigo 48 – A, que o governo deverá disponibilizar para a sociedade informações relativas a todos os atos praticados pelas suas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa e no momento de sua realização, com disponibilização do número do processo, consulta ao bem ou serviço adquiridos, a pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e ao procedimento licitatório realizado, bem como, os lançamentos e recebimentos das receitas das unidades gestoras inclusive sobre os créditos extraordinários.

Porém, sem que haja uma atuação fiscalizatória com punições severas, tais limites e regras não seriam levados a sério pelos agentes públicos, por isso, a LRF reuniu, como instrumentos de transparência e prestação de contas, os relatórios supracitados, que deverão ter ampla divulgação para que a sociedade tenha conhecimento deles, e também devem ser encaminhados para os órgãos de controle, sendo um deles o Poder Legislativo subsidiado pelo relatório do Tribunal de Contas do Estado.

3.2 CONTROLE SOCIAL

O controle consiste em uma das etapas do processo administrativo na qual a parte interessada busca obter o máximo de informações sobre o resultado alcançado de uma determinada atividade, sendo o objeto do presente estudo o conhecimento das ações realizadas pelo estado utilizando os recursos do fisco para se manter e para beneficiar a população e com isso se fortalecer quanto nação.

Controle Social é o controle dos atos públicos, realizado pela sociedade, notadamente no que diz respeito ao planejamento, ao acompanhamento, fiscalização e execução das políticas públicas.

Segundo Monteiro; Lacerda e Luz (2004) a LRF dá a oportunidade de os cidadãos terem uma maior responsabilidade social e fiscal da coisa pública, com mais dignidade, educação, senso crítico e capacidade de compreender e contextualizar a sua realidade para exercer sua cidadania através da escolha de dirigentes éticos e responsáveis, comprometidos com os anseios sociais.

Sendo obrigatório o envio dos relatórios contábeis exigidos através da LRF em tempo real, por meio de plataformas digitais, onde as pessoas têm a oportunidade de acompanhar todas as despesas a partir do momento que o processo é homologado, o objeto é executado e pago.

Dando a oportunidade de os cidadãos que se interessarem em acompanhar o andamento das ações do estado, como também de influenciá-las através da sua participação em conselhos como os de saúde e educação que deliberam sobre as ações tomadas pelo estado, que envolvem dispêndios financeiros para serem executadas e além deles ainda existe a obrigatoriedade da realização de assembleias para expor as diretrizes e planos orçamentários a serem adotados no período subsequente onde o cidadão comum pode opinar no processo de sua formulação.

Segundo Monteiro, Lacerda e Luz (2004) a transparência buscada pela lei tem o objetivo de permitir um controle social mais efetivo, porque o cidadão vai ter acesso as contas públicas e tirar suas conclusões, tendo assim mais condições de cobrar, exigir, fiscalizar, por meio de instrumentos criados pela própria LRF como a participação popular na elaboração e discussão dos planos, Leis e Diretrizes Orçamentárias e Orçamento, devendo o estado incentivar a sociedade para tal, porque facilita a identificação das necessidades da sociedade.

O controle social tem um papel fundamental na execução do gasto público no sentido de que a sociedade poderá ver em tempo hábil possíveis irregularidades e realizar denúncias de forma fundamentada aos órgãos fiscalizadores.

Porém, isso não cabe apenas a população, mas também, aos próprios entes

fiscalizadores que acompanham a qualidade das ações governamentais tem a obrigação de realizar denúncias caso constatem irregularidades.

Para tanto, cabe aos órgãos públicos, disponibilizar as informações contábeis e financeiras de sua gestão em diversas mídias, com o objetivo de informar a todos os tipos de público tanto aos leigos como aos profissionais ligados a área pública.

Um dos aspectos a serem observados na informação divulgada pelos órgãos é que a mesma deve ser clara e de fácil compreensão.

Conforme o CPC 00 (2011) a informação contábil – financeira deve ser útil, relevante e transmitir o que se propõe a representar, para tanto, deve ser comparável, verificável, tempestiva e compreensível. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis entende através de seu pronunciamento técnico que a informação disponibilizada nas demonstrações financeiras contábil-financeiras devem ser uteis e fidedignas para as pessoas.

3.3 DOS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO FISCAL

O sistema jurídico brasileiro é fundamentado por uma lei maior, que funciona como base legal, e a partir dela são realizados desmembramentos a fim de tornar aquela prerrogativa mais geral em normas mais específicas. É o caso da Constituição Federal e de suas leis complementares, a fim de tornar possível, do ponto de vista normativo, o alcance do objetivo inicialmente estabelecido.

Como a Lei Complementar 101 visa dar operacionalidade ao disposto na Constituição, sobre a matéria transparência da gestão fiscal, ela absorveu os dispositivos que já existiam na lei maior e criou uma série de regras que dão a possibilidade de concretização da transparência. E, dentre estes dispositivos, existem os orçamentários, que pela sua característica são os primeiros atos da atividade financeira do Estado, e que merecem muita atenção por parte do Executivo, são eles o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual.

Segundo Araújo e Arruda (2009) a LRF estabelece que o orçamento, como um dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, deve ser bastante divulgado, inclusive em meios eletrônicos de acesso da sociedade, onde a informação seja de compreendida e acessível pela população.

Os recursos arrecadados por meio do fisco são de extrema importância para o funcionamento da máquina pública, porque são esses recursos financeiros que irão suprir todas as necessidades de custeio e investimentos nas atividades que o ente tem o dever de realizar.

4 METODOLOGIA

Para a realização da presente pesquisa foi utilizado o anexo I, Balanço Orçamentário, do RREO do 6º bimestre do ano de 2017 do Município de Lucrécia, que foi obtido através da sua publicação no Diário Oficial do Município (DOM) de Lucrécia – RN (www.femurn.org.br), como instrumento de análise por parte dos consultados.

Embora o Município de Lucrécia - RN esteja com o seu portal da transparência em funcionamento, até a presente data não consta informações sobre o RREO do ano de 2017, em seus demonstrativos, fazendo-se necessário a sua busca no DOM para que a pesquisa pudesse ser realizada.

Quanto ao objeto a ser pesquisado, o presente trabalho realizou uma pesquisa descritiva, pois analisou as características de comportamento da população do Município de Lucrécia frente às variáveis apresentadas, bem como, estabelecer relações entre essas variáveis.

A tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos é um estudo de caso pois se caracteriza como um estudo concentrado em um caso específico que é identificar se a população do município de Lucrécia compreende as publicações dos instrumentos de transparência da gestão.

No que diz respeito aos procedimentos ou a forma como vai ser realizado o estudo e a coleta dos dados, inicialmente foi realizado uma pesquisa bibliográfica em livros, sítios e periódicos relacionados ao campo de estudo, pesquisa documental e um levantamento através da aplicação de questionários junto à população para obter as informações necessárias para o estudo do objeto de pesquisa.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa foi qualitativa, pois se utilizará de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados, buscando entender, por meio de uma amostra, o comportamento de uma população.

O instrumento de pesquisa utilizado foi um questionário composto por quinze questões segmentadas em blocos, tendo como anexo a publicação de um dos relatórios que compõem o RREO do 6º bimestre do ano de 2017, o Balanço Orçamentário.

O primeiro bloco buscou identificar o perfil do entrevistado para posterior segmentação nos diferentes grupos sociais que compõem a sociedade local, o segundo bloco tenha como objetivo identificar a percepção que os diferentes grupos tinham sobre as informações divulgadas através das ferramentas de transparência do município e o terceiro visava saber a amplitude do conhecimento que cada grupo detinha sobre as informações que são divulgadas por meio do RREO.

Quanto ao local de pesquisa foi escolhido o Município de Lucrécia – RN, porque é um

município com uma população pequena concentrada em pouca extensão de terras e por isso seria mais acessível para a realização das abordagens e dos questionários. Buscando delinear um perfil do comportamento das pessoas do município de Lucrécia em relação ao objeto da pesquisa buscou-se segmentá-las em grupos nos quais estas têm maior identificação e atuação social.

Quanto ao universo e a amostra foram investigados 91 (noventa e uma) pessoas do município de Lucrécia – RN, segmentados em 6 (seis) grupos, vereadores, profissionais da imprensa, estudantes do último ano do ensino médio, membros dos conselhos municipais, servidores públicos que ocupam cargo de gestão, e população em geral.

Foi também selecionada como universo para esta pesquisa, a parcela da sociedade local entre 15 e 54 anos, totalizando 1.072 pessoas, sendo este o universo para esta pesquisa, segundo censo realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no ano de 2010, por entender-se, ser essa a parcela politicamente mais ativa na sociedade.

A amostra foi coletada de forma intencional, nas escolas sediadas no município, nas sedes dos concelhos municipais, na sede da Prefeitura Municipal de Lucrécia – RN, na sede da Câmara Municipal de Lucrécia, e nos locais de maior frequência pela população, como, praças municipais, no período de 28 de maio a 11 de junho de 2018 nos horários entre 08 e 10 horas.

O trabalho de pesquisa utilizou como meio de coleta de dados um questionário que foi aplicado à população que esteja dentro do perfil definido como amostra para o presente estudo, e será aplicado em locais diversos, no período do dia. Conforme Beuren et al (2012, p. 130), “o questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador[...]”.

Para fazer o tratamento dos dados, foi empregado software de cálculo e planilhas Microsoft Excel da Microsoft, onde foi feita uma análise descritiva, pois, irá utilizar métodos percentuais para analisar o comportamento da amostra estudada.

Para identificar os resultados dos dados coletados foram utilizados como métodos estatísticos a proporção em relação ao total de 100%, a média aritmética, e amplitude total.

Os dados foram apresentados na forma de tabelas e gráficos, para facilitar a análise por parte dos interessados no presente projeto de pesquisa, de forma que se corrobore os resultados alcançados.

5 RESULTADOS

A transparência nas ações governamentais é o resultado de uma série de fatores, sendo eles a disponibilização das informações, o acesso das pessoas a essa informação, o conhecimento sobre os meios de acesso a tais e informações a compreensão dessas informações de forma correta e impessoal.

No Município de Lucrécia esse acesso as informações sobre a realização das receitas e execução das despesas tem um impacto significativo na construção de uma formação cidadã e da construção de um senso crítico sobre as ações da administração pública porque ela tem impacto na qualidade de vida das pessoas.

Comparando-se os resultados dos grupos em análise pode inferir que em média 90,33% dos consultados tem conhecimento sobre a existência do portal da transparência, conforme dados da tabela 1, isso mostra um alto grau de efetividade na divulgação de um dos meios de acesso as informações produzidas pelo poder público, e conseqüentemente um maior controle realizado pela sociedade.

Tabela 1 –Conhecimento da existência do portal da transparência

Estudantes do Ensino Médio	59%
Membros dos Conselhos	100%
Serv. P. Ocupantes de C. de Gestão	100%
População em Geral	83%
Vereadores	100%
Profissionais da Imprensa Local	100%
Média aritmética	90,33%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Comparando-se os resultados dos grupos pode inferir que em média 78,5% dos consultados já acessaram o portal da transparência, de acordo com a tabela 2, conforme se vê quando comparado com a tabela anterior o percentual de pessoas do município que conhecem a existência do portal da transparência mais nunca o acessaram é 11,83%.

O que demonstra que as pessoas em sua maioria acessam o portal da transparência municipal para buscar informações de seu interesse sobre a atividade financeira do governo.

Tabela 2 – Análise Geral da proporção de pessoas que já acessaram o portal

Estudantes do Ensino Médio	24%
Membros dos Conselhos	77%
Serv. P. Ocupantes de C. de Gestão	94%
População em Geral	76%
Vereadores	100%
Profissionais da Imprensa Local	100%
Média aritmética	78,5%

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme se observa na tabela 3 no quesito frequência de acessos a maior média de frequência de acessos encontrada em relação aos grupos estudados foi semanalmente com 33,33% sendo este o quesito mais escolhido pelos grupos.

Dos que acessam o portal da transparência a sua maioria o faz semanalmente, tal resultado é muito influenciado pelo perfil de alguns grupos investigados, que em virtude de seu papel social precisam acessar o portal da transparência para acompanhar a atividade municipal com mais frequência é o caso dos vereadores, membros de conselhos municipais e profissionais da imprensa local.

Tabela 3 – Frequência de acessos ao portal por grupo

FREQUENCIA DE ACESSOS	Estudantes do Ensino Médio %	Membros dos Conselhos %	Serv. P. Ocupantes de C. de Gestão %	População em Geral %	Vereadores %	Profissionais da Imprensa Local %	Média aritmética
Ocasionalmente	50	30	46	29	0	0	25,83
Mensalmente	0	50	18	26	0	50	24
Semanalmente	50	10	18	39	33	50	33,33
Diariamente	0	10	18	6	67	0	16,83

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme se observa na tabela 4 a média de acertos sobre as questões de conhecimento efetivo quando comparados todos os grupos ficou em 57,29%, o que demonstra um conhecimento significativo do RREO por parte da população e a capacidade de desenvolver um pensamento crítico sobre as informações apresentadas nele, dando a possibilidade de um controle social mais efetivo.

Tabela 4 – Análise Geral do conhecimento efetivo do Balanço Orçamentário

GRUPOS	MÉDIA DE ACERTOS
Estudantes do Ensino Médio	18,67%
Membros dos Conselhos	44,60%
Serv. P. Ocupantes de C. de Gestão	49,83%
População em Geral	47,33%
Vereadores	100%
Profissionais da Imprensa Local	83,33%
Média aritmética	57,29%

Fonte: Dados da Pesquisa

Em função da atividade que exercem alguns grupos podem ter mais facilidade para responder as questões de conhecimento efetivo do que outros é o que se pretende analisar com base na tabela 5 quando se compara as pessoas que trabalham com a elaboração do orçamento público (vereadores, membros dos conselhos municipais e serv. p. Ocupantes de c. de gestão) com pessoas da população em geral.

Evidencia-se por meio da tabela 5 que muito embora os membros de conselhos municipais e serv. públicos já trabalhem com orçamento público o seu desempenho não fica muito distante quando comparado com o da população em geral se destacando apenas o grupo dos vereadores com um salto de mais de 50% em relação ao último mencionado.

Tabela 5 – comparativo entre o conhecimento da População em Geral, Vereadores e Membros dos Conselhos Municipais

GRUPOS	MÉDIA DE ACERTOS
Membros dos Conselhos	44,60%
Serv. P. Ocupantes de C. de Gestão	49,83%
População em Geral	47,33%
Vereadores	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

6 CONCLUSÃO

A população atualmente tem demonstrado uma enorme desconfiança das ações e práticas desenvolvidas pelos órgãos públicos, muito embora já existam diversos meios de transparência que disponibilizam informações contábeis e financeiras sobre as gestões, em decorrência de tal contradição a presente pesquisa buscou analisar se O Balanço Orçamentário divulgado por meio do portal da transparência como ferramenta de transparência da gestão fiscal tem sido compreendido pelos cidadãos do Município de Lucrécia – RN.

Quanto a análise da percepção dos Cidadãos do Município de Lucrécia/RN quanto às informações contábeis divulgadas no sitio de transparência do município mais de 90,33% da população do município tem conhecimento da sua existência sendo que destes 70% já o acessaram sendo que o padrão mais adotado quanto a frequência de acessos é de forma semanal.

Quando se analisa o conhecimento efetivo dos cidadãos do Município de Lucrécia quanto as informações divulgadas no Balanço Orçamentário, percebe-se que em média mais de 50% da população acertou ao questionário e portando demonstrando ter um nível de conhecimento elevado sobre o relatório em análise.

Percebe-se que quando se compara os resultados das médias de acertos de cada grupo entende-se que existe variação dos resultados de forma acentuada em alguns casos.

Com base nos dados apresentados neste trabalho entende-se que os cidadãos do Município de Lucrécia - RN compreendem em sua maioria as informações constantes no Balanço Orçamentário utilizado como ferramenta de transparência da gestão fiscal.

Muito embora o tema tenha sido amplamente discutido neste trabalho faz-se necessário que as pesquisas continuem sendo sugestões para análise a posteriori, se o portal da transparência é o meio mais eficaz de divulgação das informações contábeis e financeiras, se o é vantajoso para o Município de Lucrécia a adoção da contabilidade criativa em seus procedimentos contábeis, Análise dos custos de implantação das políticas públicas no Município de Lucrécia.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo; DANIEL, Arruda. **Contabilidade pública da teoria à prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 101. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 82. 5 de maio de 2000.

BEZERRA, Celia Caetano. **Análise da transparência e adequação aos limites de gastos com pessoal: estudo nos Tribunais de Justiça do Brasil no período de 2010 a 2014 à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Monografia –Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, 2015.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PRODANOV, Kleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável as Ciências Sociais. IN: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2012. Cap. 5, p. 130-139.

MONTEIRO, Álvaro; LACERDA, Manoel Messias; LUZ, Reginaldo Sales. **A Transparência da Gestão Fiscal na Administração Pública sob a Ótica da Sociedade**. Monografia – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2004.

SILVA, Daniela Bezerra da. **Transparência na Esfera Pública Interconectada**. Dissertação de Mestrado. Programa de Mestrado em Comunicação da Faculdade Cásper Líbero. 2010.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos; ALVES, Tiago Wickstrom. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. **Revista Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n.1, pp.181-208, Jan. 2011.

BRASIL. Pronunciamento Conceitual Básico (R1): Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**.