

# ADMINISTRAÇÃO EM FOCO:

Diálogos sobre

# ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, GESTÃO ESTRATÉGICA E INOVAÇÃO

# 2

Roger Goulart Mello  
Patrícia Gonçalves de Freitas  
(Organizadores)



2020

ADMINISTRAÇÃO EM FOCO:

Diálogos sobre

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA,  
GESTÃO ESTRATÉGICA  
E INOVAÇÃO**

**2**

Roger Goulart Mello  
Patrícia Gonçalves de Freitas  
(Organizadores)



2020

2020 by Editora e-Publicar  
Copyright © Editora e-Publicar  
Copyright do Texto © 2020 Os autores  
Copyright da Edição © 2020 Editora e-Publicar  
Direitos para esta edição cedidos à Editora e-  
Publicar pelos autores.

**Editora Chefe**

Patrícia Gonçalves de Freitas

**Editor**

Roger Goulart Mello

**Diagramação**

Patrícia Gonçalves de Freitas

**Projeto gráfico e Edição de Arte**

Patrícia Gonçalves de Freitas

**Revisão**

Os Autores

**ADMINISTRAÇÃO EM FOCO: DIÁLOGOS SOBRE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA,  
GESTÃO ESTRATÉGICA E INOVAÇÃO, Vol.2**

Todo o conteúdo dos artigos, dados, informações e correções são de responsabilidade exclusiva dos autores. O download e compartilhamento da obra são permitidos desde que os créditos sejam devidamente atribuídos aos autores. É vedada a realização de alterações na obra, assim como sua utilização para fins comerciais.

A Editora e-Publicar não se responsabiliza por eventuais mudanças ocorridas nos endereços convencionais ou eletrônicos citados nesta obra.

**Conselho Editorial**

Dr<sup>a</sup> Cristiana Barcelos da Silva – Universidade Estadual do Norte Fluminense Darcy Ribeiro

Dr<sup>a</sup> Elis Regina Barbosa Angelo – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Dr. Rafael Leal da Silva – Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Dr. Fábio Pereira Cerdera – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro

Dr<sup>a</sup> Danyelle Andrade Mota – Universidade Tiradentes

Dr<sup>a</sup> Rita Rodrigues de Souza – Universidade Estadual Paulista

Dr. Helio Fernando Lôbo Nogueira da Gama – Universidade Estadual de Santa Cruz

Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

Me. Doutorando Mateus Dias Antunes – Universidade de São Paulo

Me. Doutorando Diogo Luiz Lima Augusto – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro

Me. Doutorando Francisco Orícelio da Silva Brindeiro – Universidade Estadual do Ceará

M<sup>a</sup> Doutoranda Bianca Gabriely Ferreira Silva – Universidade Federal de Pernambuco

M<sup>a</sup> Doutoranda Andréa Cristina Marques de Araújo – Universidade Fernando Pessoa

Me. Doutorando Milson dos Santos Barbosa – Universidade Tiradentes

M<sup>a</sup> Doutoranda Jucilene Oliveira de Sousa – Universidade Estadual de Campinas

M<sup>a</sup> Doutoranda Luana Lima Guimarães – Universidade Federal do Ceará

M<sup>a</sup> Cristiane Elisa Ribas Batista – Universidade Federal de Santa Catarina



M<sup>a</sup> Andrelize Schabo Ferreira de Assis – Universidade Federal de Rondônia  
Me. Daniel Ordane da Costa Vale – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais  
Me. Gláucio Martins da Silva Bandeira – Universidade Federal Fluminense  
Me. José Henrique de Lacerda Furtado – Instituto Federal do Rio de Janeiro  
M<sup>a</sup> Luma Mirely de Souza Brandão – Universidade Tiradentes

**Editora Chefe**

Patrícia Gonçalves de Freitas

**Editor**

Roger Goulart Mello

**Diagramação**

Patrícia Gonçalves de Freitas

**Projeto gráfico e Edição de Arte**

Patrícia Gonçalves de Freitas

**Revisão**

Os Autores

2020 by Editora e-Publicar  
Copyright © Editora e-Publicar  
Copyright do Texto © 2020 Os autores  
Copyright da Edição © 2020 Editora e-Publicar  
Direitos para esta edição cedidos à  
Editora e-Publicar pelos autores

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)**

A238 Administração em foco [recurso eletrônico]: Diálogos sobre a administração pública, gestão estratégica e inovação 2 / Organizadores Roger Goulart Mello, Patrícia Gonçalves de Freitas. – Rio de Janeiro, RJ: e-Publicar, 2020.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

Inclui bibliografia

ISBN 978-65-87207-24-7

1. Administração de empresas. 2. Administração pública.  
3. Planejamento estratégico. I. Freitas, Patrícia Gonçalves de, 1992-.  
II. Mello, Roger Goulart, 1992-.

CDD 658.4

**Elaborado por Ana Carolina Silva de Souza Jorge – CRB6/2610**

Editora e-Publicar  
Rio de Janeiro – RJ – Brasil  
contato@editorapublicar.com.br  
[www.editorapublicar.com.br](http://www.editorapublicar.com.br)



2020

## APRESENTAÇÃO

É com imensa satisfação que a **Editora e-Publicar** traz a obra intitulada “Administração em foco: Diálogos sobre a administração pública, gestão estratégica e inovação, vol. 2” que busca trazer diversificadas discussões no decorrer de seus capítulos, abrangendo assuntos relacionados à gestão em suas múltiplas faces: administração financeira, gestão estratégica, gestão de pessoas, tecnologias aplicadas ao desenvolvimento de negócios, entre outros assuntos.

A obra é destinada a estudantes, professores, pesquisadores, profissionais da área e demais interessados que desejem expandir seus conhecimentos a partir da presente leitura, que traz a tona múltiplas reflexões acerca das práticas exercidas na gestão contemporânea.

Por fim, agradecemos a todos os autores pela dedicação e empenho que possibilitaram a construção da presente obra a qual esperamos ser capaz de agregar novos conhecimentos a todos os interessados sobre o assunto.

Desejamos a todos uma excelente leitura!

Roger Goulart Mello  
Patrícia Gonçalves de Freitas  
**Equipe e-Publicar**

# SUMÁRIO

**CAPÍTULO 1 - A APLICAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE BENS PELAS INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS ESTABELECIDAS EM GOIÁS, E A APLICAÇÃO DO PRODUIR SOBRE OS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

..... 12  
**Arieny Marcyelem Pereira Alves**  
**Pedro Roberto Silva Pinto**

**CAPÍTULO 2 - A CULTURA ORGANIZACIONAL E SUAS IMPLICAÇÕES NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**

..... 45  
**Jules Pereira Gomes**  
**Marcos Carneiro da Silva**  
**Elane de Souza Mafra**  
**Tássia Patrícia Silva do Nascimento**

**CAPÍTULO 3 - A RESPONSABILIDADE CIVIL DO PERITO CONTADOR**

..... 55  
**Francisco Apolaino Albuquerque**

**CAPÍTULO 4 - AVALIAÇÃO DO NÍVEL DE CONFIABILIDADE DAS INFORMAÇÕES DO RELATÓRIO DE GESTÃO DAS ENTIDADES PÚBLICAS**

..... 70  
**Gabriel Jesus de Souza**

**CAPÍTULO 5 - COMO A CONTABILIDADE PODE AUXILIAR O SETOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL EM PERÍODOS DE CRISE?**

..... 86  
**Stephane Louise Boca Santa**  
**Graziela Oliveira Padilha**  
**Sérgio Murilo Petri**  
**Elisete Dahmer Pfitscher**

**CAPÍTULO 6 - COMPLEXIDADE INFORMACIONAL DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA**

..... 108  
**William Aparecido Maciel da Silva**  
**João Antônio de Souza Trindade**  
**Lucas Fernandes Rocha**  
**Donizete Reina**

**CAPÍTULO 7 - CUSTO DE OPORTUNIDADE APLICADO AO SEGMENTO DE EVENTOS MÚSICAIS SERTANEJOS: ANÁLISE DE UMA EMPRESA GOIANA**

..... 128

Juliana Almeida de Paula  
Alexandre de Carvalho Paranaíba  
Geovane Camilo dos Santos  
Dryelle Laiana de Jesus Silva dos Santos  
Marcos Vinicius Fancelli Livero  
Wagno Pereira da Costa

**CAPÍTULO 8 - CUSTOS NA ÁREA DA ADMINISTRAÇÃO HOSPITALAR: CASO APLICADO NA ORGANIZAÇÃO DE PROCESSOS DO BLOCO CIRÚRGICO DE HOSPITAL**

..... 145

Blênio Cesar Severo Peixe  
Adriana Maria Miguel Peixe  
Antônio Marcos de Oliveira

**CAPÍTULO 9 - DIAGNÓSTICO DO ALINHAMENTO ESTRATÉGICO DE GERÊNCIAS AO PROGRAMA DE OTIMIZAÇÃO DE CUSTOS OPERACIONAIS EM EMPRESA BRASILEIRA DO SETOR DE ENERGIA**

..... 166

Gabriel Augusto de Sousa  
Ernani Viana Saraiva

**CAPÍTULO 10 - DISCLOSURE OBRIGATÓRIO PARAPORTAIS DE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA: UM INSTRUMENTO DE PESQUISA**

..... 185

Valkyrie Vieira Fabre

**CAPÍTULO 11 - EMPREENDEDORISMO X COMPORTAMENTO DE CONSUMO EM ÉPOCA DE CRISE: ESTUDO DE CASO**

..... 203

José de Figueiredo Belém  
Daniel de Melo Moraes

**CAPÍTULO 12 - EMPREENDIMENTOS DE TURISMO SUSTENTÁVEL ÀS MARGENS DO RIO SÃO FRANCISCO: O CASO DO ENTORNO DO RIACHO DO TALHADO**

..... 221

David Nunes da Cunha  
Grace Kethellen Linhares Santos Porto  
Grayceane Bomfim Santos de Jesus  
Margareth de Souza Costa

**CAPÍTULO 13 - FORMAÇÃO DOCENTE PARA O ENSINO SUPERIOR: OS SABERES DO PROFESSOR DE CONTABILIDADE NA ATUAÇÃO DA DOCÊNCIA**

..... 237

Sheila dos Santos Brazil  
Katia Maria de Aguiar Freire  
Maria Durciane Oliveira Brito  
Sthefany dos Santos Brazil  
Laissa Holanda de Andrade

**CAPÍTULO 14 - GERAÇÃO DE VALOR A PARTIR DA ADMINISTRAÇÃO DO DISPONÍVEL NUMA SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO**

..... 243

Allisson Silva dos Santos  
Ana Lúcia Ladislau de Azevedo  
Reginaldo Elias Chaves  
Thiago Gomes Gama  
Vamberto Cavalcanti Marques  
Odilon Saturnino Silva Neto

**CAPÍTULO 15 - GESTÃO DE PESSOAS COM FOCO NA EXCELÊNCIA NO ATENDIMENTO COMO VANTAGEM COMPETITIVA NO MERCADO DE MATERIAL ELÉTRICO EM BELÉM DO PARÁ: UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA PARÁ ELÉTRICA LTDA**

..... 257

Carlos William Martins Moscoso  
Diego Ventura Magalhães  
Luciana Tupinambá Dessy  
Marilia Matos Gonçalves Ferreira

**CAPÍTULO 16 - LÓGICA PARACONSISTENTE: UMA PROPOSTA PARA ANÁLISE DE DADOS PROVENIENTES DE QUESTIONÁRIOS**

..... 276

Sóstenes Soares Gomes  
Djair Pichiai  
Robhyson Denys Rodrigues da Silva

**CAPÍTULO 17 - MATO GROSSO TAMBÉM PRODUZ FLORES TROPICAIS: UM ESTUDO DOS ASPECTOS DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO**

..... 297

Sidelaine da Silva Costa Ventura  
Josiane Silva Costa dos Santos  
Bethânia Batista Carneiro da Silva  
Cleci Grzebieluckas  
Graziele Oliveira Aragão Servilha



**CAPÍTULO 18 - MOTIVAÇÃO E CLIMA ORGANIZACIONAL EM UMA REDE DE FARMÁCIAS**

..... 312  
Marco Antônio de Oliveira Viana  
Suelen Aparecida Duarte Silva  
Wesley Mendes Oliveira  
Eliezer Carneiro de Oliveira

**CAPÍTULO 19 - O DESEMPENHO NO RANKING DA CBF É SINÔNIMO DE SOLVÊNCIA? UM ESTUDO COM CLUBES DE FUTEBOL BRASILEIROS**

..... 325  
Cleston Alexandre dos Santos  
Thiago Bruno de Jesus Silva  
Rafael Ferla  
Inês Francisca Neves Silva  
Nelson Hein

**CAPÍTULO 20 - O PROCESSO LOGÍSTICO DE TRANSPORTE DE URNAS ELETRÔNICAS EM ANO ELEITORAL: O CASO DO TRIBUNAL ELEITORAL DE MANAUS – AM (TRE – AM)**

..... 348  
Karina Lopes Cidade  
Marcos Carneiro da Silva

**CAPÍTULO 21 - PSICOLOGIA ECONÔMICA E PSICOLOGIA EMPRESARIAL: CONHECIMENTOS DISRUPTIVOS PARA FORMAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA CAPACIDADE ABSORTIVA PARA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS (GEC), EM REAÇÃO A ESTÍMULOS PROVOCATIVOS EM CONCLUSÕES DE ARTIGOS APRESENTADOS NO CBC**

..... 366  
Otavino Alves da Silva

**CAPÍTULO 22 - RASSTREABILIDADE BOVINA SOB A ÓTICA DA FILIÈRE**

..... 385  
Alexandre de Melo Abicht  
Alessandra Carla Ceolin  
Ana Clara Cavalcanti de Miranda



## CAPÍTULO 1

### A APLICAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE BENS PELAS INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS ESTABELECIDAS EM GOIÁS, E A APLICAÇÃO DO PRODUIR SOBRE OS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Arieny Marcyelem Pereira Alves, bacharel em Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de Goiás

Pedro Roberto Silva Pinto, Docente, Pontifícia Universidade Católica de Goiás

#### RESUMO

Este trabalho foi desenvolvido com objetivo de compreender e demonstrar a aplicação de benefícios fiscais nas operações de importação e exportação de bens pelas indústrias alimentícias estabelecidas em Goiás, com a descrição e explicação do Programa Produzir para uma indústria que produz e revende produtos industrializados. Com a finalidade de responder o seguinte problema de pesquisa: como a aplicação de benefícios fiscais na importação e exportação de bens podem beneficiar as indústrias alimentícias estabelecidas no estado de Goiás e como funciona a aplicação do Programa Produzir sobre os produtos industrializados? A pesquisa classifica-se como descritiva, quali-quantitativa, bibliográfica, estudo simulado e aplicada. Os dados foram simulados na apuração dos impostos nas operações de importação de embalagens e exportação de chocolate, bem como na aplicação dos benefícios fiscais nessas operações, demonstrando a importância da desoneração dos impostos e da redução da carga tributária nos produtos industrializados. Os resultados revelaram que a aplicação dos benefícios fiscais nas indústrias alimentícias estabelecidas no Estado de Goiás contribui para o crescimento da empresa, por consequência, reduziu os custos tributários, ofereceu uma melhor competitividade no mercado nacional e internacional e corroborou com o desenvolvimento do Estado de Goiás. Ademais, o estudo demonstrou que a aplicação do Programa Produzir nos produtos industrializados proporcionará ao contribuinte do ICMS um custo menos oneroso. Portanto, é importante que o empresário procure um profissional contábil que tenha uma vasta experiência sobre os incentivos fiscais, para que seja feita a análise e aplicação dos benefícios de forma correta e com segurança.

**PALAVRAS-CHAVE:** Indústria. Importação. Exportação. Benefícios Fiscais. Programa Produzir.

#### INTRODUÇÃO

No Brasil e nas diversas unidades de Federação, bem como em Goiás, cada vez mais o setor industrial vem contribuindo com o crescimento socioeconômico nacional. Assim, segundo a Confederação Nacional da Indústria (CNI) (2019), a participação do setor industrial representa 22% do Produto Interno Bruto (PIB), obtendo um crescimento de 1% mediante os dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), este em virtude

da expansão da indústria extrativa e do segmento industrial de utilidade pública (água, energia, gás e esgoto).

Além disso, importar e exportar pode trazer para a economia de um país um aumento significativo de sua estabilidade econômica. Diante deste aspecto, as empresas nacionais necessitam promover estratégias que propicie a sua demanda uma melhor qualidade dos bens e serviços a serem exportados, além de buscar melhores alternativas de fornecedores internacionais para se oferecer ao consumidor final e empresas um produto de qualidade. Logo, é preciso que seus produtos sejam adequados, com o preço correto e que atenda a necessidade do comprador no local definido (SEGALIS; FRANÇA; ATSUMI, 2012).

Do ponto de vista tributário, a empresa que busca organizar o seu negócio com antecedência, que identifica as alternativas legais e que analisa a tributação que incide menor carga tributária é uma empresa eficaz (CREPALDI, 2012). Deste modo, no Brasil a carga tributária apresenta-se como uma das maiores barreiras para o crescimento e desenvolvimento das indústrias nacionais, uma vez que, a carga tributária em relação aos procedimentos atinge diretamente no resultado destas indústrias (SAGAZ; SAGAZ, 2007).

Diante desse contexto, conhecer quais são os impostos que incidem diretamente na atividade de importação e quais são os benefícios que estas empresas podem aderir é fundamental para uma boa gestão dos custos tributários na organização. Assim como, detectar qual a relevância da não incidência dos tributos federais e estaduais sobre a atividade exportadora é um dos fatores que possibilita as empresas exportadoras a alcançar um diferencial no mercado exterior, assim estas poderão reduzir o preço do bem desenvolvido e expandir a sua marca a conhecimento internacional, além de adquirir novos conhecimentos e recursos diversos de receita de países do exterior.

Dessa forma, em Goiás após as diversas mudanças sofridas na economia a partir da década de 1980, o governo de Goiás criou programas de incentivos à atividade industrial goiana, onde os principais são o Programa Fomentar e Produzir, assim, estes foram desenvolvidos com o propósito de ampliar a expansão das indústrias no estado, propiciando um aumento na capacidade produtiva e melhoria no mercado competitivo, contribuindo assim com o mercado de trabalho e com a economia.

Perante o exposto, este artigo busca responder o seguinte problema de pesquisa: como a aplicação de benefícios fiscais na importação e exportação de bens podem beneficiar as

indústrias alimentícias estabelecidas no estado de Goiás e como funciona a aplicação do Programa Produzir sobre os produtos industrializados? Para responder ao problema proposto, a pesquisa possui o seguinte objetivo geral: analisar a forma de redução da carga tributária por meio de benefícios fiscais sobre a importação e exportação de bens nas indústrias estabelecidas no estado de Goiás, além de verificar a forma de aplicação do Programa Produzir sobre produtos industrializados.

Deste modo, em contexto acadêmico, o artigo servirá de referência para futuros trabalhos acadêmicos do curso de Administração, Ciências Contábeis e Economia, pois permitirá o aprimoramento na área tributária das empresas atuantes no mercado exterior e, além disso, irá abranger conhecimento a cerca das possíveis isenções e benefícios fiscais que poderão ser aplicados em uma indústria alimentícia estabelecida em Goiás.

Assim, por meio do estudo dos benefícios fiscais aplicados a importação e exportação nas indústrias alimentícias estabelecidas em Goiás e do Produzir aplicado aos produtos industrializados, esta pesquisa auxiliará os empresários que anseiam maiores aprendizados e contribuirá para os profissionais que buscam se atualizar e aperfeiçoar para uma melhor consultoria a seus clientes. Por consequência, pressupõe-se que a pesquisa seja capaz de contribuir com o crescimento das empresas atuantes neste ramo e com o aumento de empregos para a sociedade.

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção será abordado o referencial teórico mencionando-se sobre a indústria no Brasil e em Goiás, bem como a análise da tributação na importação e exportação de bens desempenhando os incentivos fiscais nessas operações, além disso, discorrerá sobre a aplicação do Produzir em produtos industrializados.

## **A INDÚSTRIA NO BRASIL**

As indústrias se intensificaram no final da década de 1930, próximo da II Guerra Mundial. Desse modo, no Brasil no início da industrialização a sua maior fonte fabril era a produção de matérias-primas e máquinas-ferramentas, assim pela característica de industrialização hipertardia o processo tomou outro sentido (ALCANTARA; LUCENA, 2004).

Todavia, segundo Rodrigues e Schmidt Filho (2017), o desenvolvimento da industrialização no Brasil progrediu no ano de 1930, e evoluiu de forma gradativa e por fases, e obteve início de forma restringida, com a produção de bens de consumos não duráveis, e passou aos poucos para a produção de consumos duráveis, de bens intermediários e de capital.

Diante dessa perspectiva, Alcantara e Lucena (2004), destacam que o processo histórico da industrialização se fortificou na metade do século XX, onde nas décadas de 1930 e 1970, as indústrias se tornaram um marco no crescimento da economia brasileira. Dessa forma, o indicador da transformação demográfica do país se tornou materializada no processo de urbanização e crescimento da industrialização no Brasil.

A Companhia Siderúrgica Nacional (2019), possui uma visão ampla de sustentabilidade que corrobora com o aumento da eficiência dos processos industriais, além disso, contribui com o crescimento da economia nacional, agregando assim valores nessa cadeia de produção.

Portanto, tendo em vista o exposto, o Estado de Goiás juntamente com outras federações, tiveram a iniciativa da criação de incentivos para que aumentasse a atração de investimentos nos seus estados, fator este que se motivou pelo difícil acesso à investimentos para o segmento industrial nessas regiões. Dessa forma, o estado de Goiás, com objetivo de fortalecer o seu desenvolvimento econômico, industrial, e, além disso, contribuir com a geração de empregos, buscou assim implantar incentivos fiscais que atendessem todos esses objetivos, tendo como o principal incentivo durante os anos o Fomentar e Produzir que vigorarão até 2032.

Depreende-se que, os benefícios fiscais são relevantes, visto que o Brasil em relação aos demais países mais desenvolvidos, ainda é um grande exportador de manufaturas e com o crescimento da indústria contribui para a maximização da evolução da importação dos produtos industrializados no país, corroborando assim, para o equilíbrio da balança comercial.

## **A INDÚSTRIA EM GOIÁS**

De acordo com os estudos realizados pelo Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (IMB) (2014), o estado de Goiás a partir da década de 1980, passou por grandes mudanças, o que proporcionou um novo perfil socioeconômico. Dentre esse novo perfil, destaca-se o crescimento econômico no estado por intermédio do fortalecimento do setor industrial e pela implantação de novas indústrias e empresas de grande porte,

impulsionadas pelos benefícios fiscais e financeiros oferecidos pelo governo de Goiás, além da ampla riqueza de matéria-prima e localização de bom acesso.

Ressalta-se ainda que, neste período, as operações com vendas para o exterior se intensificaram e assim o estado ganhou forças para o comércio exterior, se sobressaindo pela vasta quantidade e variedade de produtos e serviços a serem exportados (IMB, 2014). Além disso, o IMB (2017), afirma em seus estudos, que embora a indústria goiana esteja presente com a característica de extrativa, notou-se que em 1980 dentre as atividades que mais apresentou destaque foi a de fabricação de produtos alimentícios, sendo a principal atividade da indústria goiana na época.

Entretanto, em consequência a época hiperinflacionária na década de 1980 até o ano de 1994 (plano real), trouxe para o estado de Goiás efeitos na industrialização, principalmente nas atividades extrativas e de transformação, que na visão de demanda são atraídas pelo consumidor final das famílias e aos investimentos empresariais, onde o consumo era preso pelo contexto monetário e a presença de incerteza econômica retroalimentou os passos de estabilidade dos níveis de preços (IMB, 2017).

Ademais, a partir de 1995, o Brasil passou por um novo processo de globalização, que trouxe para a economia nacional uma verdadeira mudança no comércio internacional, bem como no setor industrial nacional e nos diversos estados de federação (IMB, 2017). Logo, o Governo de Goiás com complemento ao benefício Fomentar, criou o Produzir no ano de 2000, com incentivo para as micro e pequenas empresas com objetivo de atração de empresas no segmento industrial.

Portanto, a atividade industrial de Goiás continua em ampliação do seu crescimento no mercado, passando a ter cada vez mais políticas de isenções tributárias e creditícias, além do mais, apresenta uma boa atração de indústrias e investidores para o estado, devido a sua boa localização e geração de empregos para a sociedade pelas indústrias goianas.

## **A TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO DE BENS**

A globalização da economia nos últimos anos obteve um avanço na inserção de empresas nacionais no mercado externo. Neste sentido, a importação de bens e serviços é umas das atividades que pode trazer para a economia um aumento significativo nas finanças brasileiras (SEGALIS; FRANÇA; ATSUMI, 2012).

Segundo a Receita Federal do Brasil (2019), importação consiste na entrada temporária ou definitiva de bens ou serviços em área nacional, que foram produzidos em outros países de forma onerosa ou gratuita. Segalis, França e Atsumi (2012), compartilham percepções semelhante ao afirmarem que a compra de produtos estrangeiros em um país por pessoas jurídicas, de direito público, privado ou pessoas físicas consiste na definição do termo “importação”.

Supõe-se que o processo de importação seja semelhante ao da exportação em aspectos comerciais, porém ao comparar as atividades, nota-se que a importação exige uma maior quantidade de normas a serem atendidas, além das exigências administrativas, aduaneiras e cambiais (SEGALIS; FRANÇA; ATSUMI, 2012; CUNHA, 2019). Por consequência, a Invest & Export Brasil (2019), afirma que a mercadoria somente será de aspecto importado após a sua internacionalização no país, além de passar por todo processo de desembaraço aduaneiro e da arrecadação dos tributos exigidos em lei.

Dessa maneira, a carga tributária brasileira é vista como uma barreira para o crescimento das indústrias nacionais, visto que ela em relação às operações atinge diretamente no resultado destas indústrias (SAGAZ; SAGAZ, 2007). Diante desse aspecto, conhecer os impostos que incidem diretamente na atividade de importação é fundamental para uma boa gestão dos custos tributários na organização.

Desse modo, toda mercadoria oriunda do exterior, importada é sujeita ao pagamento do Imposto de Importação (II). De acordo com Segalis, França e Atsumi (2012), o II tem como fato gerador o ingresso do bem ou serviço estrangeiro no território aduaneiro e a sua alíquota é determinada por cada item a ser despachado, sendo paga no ato do registro da Declaração de Importação (DI) no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

Mediante o exposto, o Siscomex é um dispositivo administrativo criado pelo Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992, que aglomera as atividades de registro, orientação e controle das operações de comércio exterior, por intermédio de informações computadorizadas, na qual é de responsabilidade do sistema o processamento de exigências, licenças ou permissões diretamente ligadas às operações de comércio exterior. É regulamentado pelos órgãos gestores do sistema composto pela Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior



(MDIC), pela Receita Federal do Brasil (RFB) e pelo Banco Central do Brasil (BACEN) (BRASIL, 1992).

Assim, Luz (2019), dispõe que o Siscomex é um instrumento que traz agilidade para as empresas no procedimento de exportação e importação, visto que concede um único fluxo de informações, reduzindo consideravelmente o número de documentos obrigatórios nas operações no comércio exterior. Dessa forma, a implantação do sistema administrativo possibilita para as empresas uma redução no gasto com toda a regularização da entrada ou saída de bens e serviços, além de agregar uma maior competitividade às empresas dessa área.

Assim, conforme o Art. 4º da Instrução Normativa SRF Nº 680, de 02 de outubro de 2006, a Declaração de Importação (DI) é o documento de prestação de informações a cerca do processo de despacho aduaneiro pelo importador no portal do Siscomex, isto é, a solicitação formal da nacionalização da mercadoria. A DI informa ainda, o pagamento dos tributos e contribuições federais devidos na importação de mercadorias, se efetuada no ato do despacho aduaneiro, pelo Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) por meio do débito automático em conta corrente (BRASIL, 2006; LUZ, 2019).

Assim como o II, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) também possui incidência sobre operações de produtos estrangeiros. Regulamentado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, o IPI incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecendo às particularidades da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), logo qualquer empresa fica sujeita ao IPI quando importa produtos para comercialização e consumo (BRASIL, 2010). Deste modo, o fato gerador do IPI pode ser ocasionado pelo desembaraço aduaneiro de natureza estrangeira, pela operação interna onde há a saída de produto industrializado e por arrematação em leilão, se apreendido ou abandonado (POHLMANN, 2010).

Desta maneira, a incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e do Programa de Integração Social (PIS) sobre a importação de bens e serviços é regulamentada pelo Art. 1º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na qual afirma que os bens e serviços que forem originados no exterior prestados tanto por pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, são expostos a arrecadação da COFINS e do PIS (BRASIL, 2004). Logo, o ingresso de bens estrangeiros no território nacional é determinado pela base de cálculo determinada pela Receita Federal do Brasil, por meio de uma planilha eletrônica que

permite calcular o valor do imposto devido localizada no site oficial do Siscomex (SEGALIS; FRANÇA; ATSUMI, 2012).

Quanto ao ICMS fica estipulado pelo Art. 155, IX, “a”, da CF de 1988 a aplicação do imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria que sejam importados do exterior, seja por pessoa física ou jurídica (BRASIL, 1988). A Lei Complementar nº 87, de 13 setembro de 1996, determina os principais aspectos da incidência do ICMS, bem como a normatização do imposto (BRASIL, 1996).

Depreende-se que, conhecer e analisar quais os impostos e contribuições incide sobre a importação de bens e serviços se torna significativo para a administração dos custos tributários da empresa. Dessa forma, é importante haja uma ligação entre o gestor e o contador da empresa afim de que se mantenham atualizados a respeito da legislação a cerca da tributação incidente na importação de bens e sobre os procedimentos a serem realizados no processo de despacho aduaneiro.

#### A TRIBUTAÇÃO NA EXPORTAÇÃO DE BENS

A vontade de internacionalizar a economia leva os países a exportar cada vez mais bens e serviços com maior agilidade, frequência e interação. E para se atingir este objetivo é necessário que as empresas possuam o seu quadro de funcionários capacitados, de forma a conhecer todas as regras cambiais, as condições de financiamentos para exportação e preocupação peculiar quanto aos produtos oferecidos, bem como o cuidado com a qualidade, preço e competitividade no mercado internacional (VARQUEZ, 2009).

Nesse contexto, sob o mesmo ponto de vista da importação de bens, a Receita Federal do Brasil (2019), define que a exportação consiste em toda saída de mercadoria destinada ao exterior. Em vista disso, as operações de exportação de mercadorias estão sujeitas ao desembaraço de exportação na qual é realizada por meio da Declaração de Exportação (DE), que é regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, onde o despacho é formalizado pelo Siscomex por meio do exportador ou pelo despachante aduaneiro (BRASIL, 1994). A DE deve ser apresentada à unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) com todas as informações inerentes ao porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegaria na origem de saída da mercadoria do país.

Segundo a Receita Federal do Brasil (2019), o despacho de exportação é exercido pela DE mediante registro no Siscomex, podendo ser de forma automática ou estar exposta a

conferência aduaneira, que tem a finalidade de identificar o exportador e analisar a mercadoria, bem como as todas as informações exigidas no ato de despacho da mercadoria. Assim, o Registro de Exportação (RE) no Siscomex consiste no grupo de informações de natureza comercial, cambial, financeira e fiscal que demonstram o processo de exportação de uma mercadoria e abrange o seu enquadramento.

Diante disso, desde 1º de outubro de 2018 o RE foi substituído pela Declaração Única de Exportação (DU-E), que aborda as informações de natureza comercial, aduaneira, fiscal, administrativa e logística, transformando-se no documento base para o despacho aduaneiro das mercadorias, incluindo todos os itens presentes em uma remessa de exportação (MDIC, 2019).

Outro fator relevante sobre a exportação de bens é a tributação sobre as operações do mercado exterior, as empresas exportadoras possuem benefícios fiscais para incentivar a inserção no mercado exterior. Dessa forma, a exportação de bens e serviços possuem a imunidade de alguns impostos e contribuições, como a não incidência do IE, IPI, PIS, COFINS e ICMS.

Segundo legislação própria, a empresa exportadora poderá ser isenta ou suspensa quanto aos impostos incidentes no mercado interno, além disso, estará apta a obter incentivos financeiros presentes na atividade da exportação proporcionados pelo Banco Central do Brasil (BACEN). A legislação exigirá das empresas pertencentes à exportação de bens e serviços um cuidado maior a todos os incentivos fiscais determinados em lei, para que não ocorram erros na formação de preço dos produtos com a inclusão dos impostos, assim com a redução da carga tributária por intermédio dos incentivos fiscais e financeiros os bens e serviços poderão ter maior competitividade no mercado exterior (LUDOVICO, 2018).

Assim, a atividade de exportar bens e serviços apresenta por meio da Constituição Federal de 1988, impostos sujeitos a não incidência de tributação. Desse modo, fica atribuída a União de acordo com o Art. 149, § 2º, I da CF 1988, à fixação das contribuições sociais e de tratamento no domínio econômico, porém a receita resultante de exportação destas obterá a sua imunidade (BRASIL, 1988). Bem como, o Imposto de Exportação (IE), tem o seu fato gerador pela saída de produtos nacionais para o exterior, entretanto, o governo permite incentivos fiscais à exportação de mercadorias, tornando assim alguns produtos isentos a incidência deste tributo (SEGALIS; FRANÇA; ATSUMI, 2012).

Logo, de acordo com o Art. 155, § 2º, X da CF de 1988, fica outorgado aos Estados e Distrito Federal determinar impostos sobre operações relacionadas à circulação de mercadorias, prestações de serviços, de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que tenha origem no exterior. Todavia não se incidirá sobre as operações destinadas à exportação de mercadorias para o exterior e serviços prestados a clientes residentes no exterior (BRASIL, 1988).

Diante disso, os negócios que levam a internacionalização de países poderão contribuir com o crescimento nas atividades econômicas das nações, na qual o ramo da exportação é favorável e faz-se necessário analisar e observar a melhor forma de pagamento para que a empresa possa obter os resultados esperados (LUDOVICO, 2018). Portanto, as empresas exportadoras de bens e serviços deverão manter uma melhor gestão fiscal e tributária a cerca da tributação incidente sobre esta atividade e fazer uso dos incentivos fiscais oferecidos pela legislação para uma melhor competição no mercado externo.

## **BENEFÍCIOS FISCAIS APLICADOS NA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE BENS**

Em decorrência da alta carga tributária no Brasil e da inviabilidade de atividades que envolvessem o mercado exterior pelo alto custo com os impostos brasileiros, a Receita Federal do Brasil se viu na necessidade de criar incentivos fiscais que motivassem as empresas a se inserirem no mercado exterior. Dessa forma, o *Drawback* foi criado para atender essa fragilidade nas empresas, proporcionando a possibilidade de isenção, suspensão ou restituição dos impostos incidentes na importação de produtos que serão industrializados e posteriormente exportados.

Nessa mesma perspectiva, segundo a RFB (2019) e Segalis, França e Atsumi (2012), o *Drawback* é um regime aduaneiro especial estabelecido pelo Decreto Lei nº 37/66, que concede a desoneração da carga tributária sobre os produtos importados ou adquiridos no mercado interno para a utilização em produto já exportado ou a serem exportados. Logo, o incentivo possibilita aos exportadores uma maior competitividade no mercado internacional, devido à desoneração tributária dos bens e produtos adquiridos e produzidos para serem exportados, assim passam a ter as mesmas condições de competição que os seus concorrentes estrangeiros.

Assim, o *Drawback* possui três modalidades, sendo: suspensão, isenção e restituição de tributos. A primeira diz respeito à suspensão dos impostos e contribuições incidentes na importação de mercadoria para uso e consumo na industrialização do produto a ser exportado. A segunda refere-se à isenção da tributação incidente na importação de produtos, em quantidade e qualidade, utilizada na complementação ou acondicionamento de produto já exportado. Por fim, a terceira não muito utilizada, consiste na restituição dos tributos pagos na importação de produtos importados que foram utilizados em insumos exportados (RFB, 2019; SEGALIS; FRANÇA; ATSUMI, 2012).

Portanto, as empresas importadoras e exportadoras devidamente habilitadas pela Receita Federal do Brasil, a que estiver interesse na solicitação do *Drawback* devem realizar o procedimento de cadastro no Siscomex, para que assim consiga a isenção, suspensão ou restituição dos tributos II, IPI, ICMS, PIS/PASEP e também do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) das mercadorias importadas destinadas à fabricação de produtos a serem exportados.

Além do *Drawback* como incentivo a atividade importadora e exportadora, o Estado de Goiás por meio de legislação própria, concede o benefício inerente à tributação incidente na exportação de bens. O ICMS é considerado o principal tributo de atribuição dos estados e do Distrito Federal, tendo em vista este fator, a aprovação da “Lei Kandir” trouxe para a sociedade significativas mudanças na legislação do tributo (SOARES, 2007). A CF de 1988 determina a imunidade do ICMS nas operações de exportação de produtos industrializados e concede a lei complementar a liberdade para desoneração dos produtos semielaborados.

Com isso, após a aprovação da Lei Kandir, a desoneração do ICMS relativo à exportação de bens e serviços tornou-se completa (Art. 3º, II, LC nº 87/96), além disso, permitiu aos exportadores o benefício de recuperação do crédito do imposto correspondente aos insumos utilizados na produção dos produtos exportados (Art. 21º, LC nº 87/96) (BRASIL, 1996). Neste sentido, o governo desobrigou as empresas exportadoras ao recolhimento efetivo do ICMS, o que reduziu a arrecadação para os Estados, porém para neutralizar essa queda, os Estados conseguiriam aproveitar o crédito dos valores presentes nos produtos utilizados para a produção.

Além disso, conforme exposto anteriormente, toda operação de exportação de bens e serviços possuem a imunidade ou suspensão dos impostos incidentes no mercado interno.

Assim, a Constituição Federal de 1988, dispõe minuciosamente sobre a imunidade do ICMS, IPI, IE, PIS e COFINS, decorrente das receitas oriundas da exportação de mercadorias. Dessa forma, os incentivos e benefícios fiscais da exportação foram criados para contribuir com as empresas exportadoras no Brasil, fazendo assim que estas possuem vantagem competitiva no mercado exterior, por meio da redução dos custos e aumento da produtividade por meio da utilização dos incentivos fiscais (BRASIL, 1988).

Portanto, a atividade de importação e exportação detém de medidas que podem viabilizar a sua inserção no mercado internacional, seja por meio da importação de produtos a serem industrializados e comercializados internamente ou por intermédio da exportação de bens e serviços. Deste modo, o *Drawback* é uma medida que poderá contribuir com a expectativa de crescimento internacional e com o aumento da lucratividade da empresa, por meio da redução da carga tributária incidente na importação. Além do mais, a não incidência dos tributos IPI, IE, PIS, COFINS e ICMS na exportação, também colabora com a vantagem da excelência competitiva das empresas que atuam nesse ramo.

### **FOMENTAR E PRODUZIR NOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

Com vistas a incentivar a atividade industrial no Estado de Goiás, o governo de Goiás, em 19 de julho de 1984 criou por meio da Lei nº 9.489 o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (FOMENTAR), com objetivo de incentivar a implantação e a expansão de atividades que contribuem com o crescimento industrial do Estado de Goiás. Diante disso, o Fomentar é um programa de incentivo fiscal que permite o desconto do ICMS para as indústrias inseridas no Estado de Goiás, financiando cerca de 70% do imposto a recolher (GOIÁS, 1984).

No entanto, em 30 de junho de 2008, por meio da Lei nº 16.285, o governo de Goiás permitiu a migração das empresas beneficiadas pelo Fomentar para o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás (PRODUZIR), assim, por intermédio disso, permitiu a atualização da política de incentivos fiscais do Estado, visto a concorrência de outros estados com o mesmo propósito de incentivos à industrialização com economia em desenvolvimento, como por exemplo, no Nordeste, Centro-Oeste e Norte (GOIÁS, 2008).

Nesse sentido, o Produzir foi criado pela Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000 e regulamentado pelo Decreto nº 5.265, de 31 de julho de 2000, com a finalidade de colaborar com a expansão, modernização e variação do setor industrial do Estado de Goiás, propiciando

às indústrias a oportunidade de investir, seja em tecnologia, no aumento da capacidade produtiva, na melhoria da competitividade estadual, para que seja possível a movimentação do mercado de trabalho e da economia, com tendência de reduzir as desigualdades sociais e regionais (GOIÁS, 2000).

Além de um importante incentivo fiscal e financeiro para as indústrias situadas no Estado de Goiás, o Produzir concede as indústrias o financiamento de até 73% (setenta e três por cento) das parcelas mensais do total do ICMS que o contribuinte deve arrecadar ao Estado, com prazo de vigência de 5 a 15 anos, com limite em até o ano de 2032. Ainda nesse sentido, o financiamento será atualizado conforme taxa de juros de 0,2% (dois décimos por cento) ao mês sobre o saldo devedor e ficam obrigadas as empresas a antecipação mensal do pagamento de 10% (dez por cento) do valor da parcela financiada (GOIÁS, 2000).

Neste sentido, conforme apresentado na Lei Complementar nº 160/17, os programas Fomentar e Produzir obteve uma prorrogação nos prazos de vigência, onde os incentivos irão durar por cerca de 15 anos, para as atividades agropecuárias e industrial, inclusive agroindustrial, e também ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano (BRASIL, 2017).

Já o Art. 21, § 2, I, do Decreto nº 5.265/00, menciona que o Produzir consiste no financiamento que exige a aprovação de um projeto de viabilidade econômico-financeira que deve ser elaborado e assinado por um profissional legalmente habilitado, podendo ser de livre escolha do contribuinte, posteriormente, deverá ser apresentado a Agência de Fomento do Estado de Goiás (GoiásFomento) para realizar a contratação do financiamento, após esse procedimento, a empresa deve-se efetivar o Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) junto a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás (SEFAZ/GO), para iniciar o processo de aplicação do benefício (GOIÁS, 2000).

Em suma, as indústrias que se submeterem ao processo de adesão ao TARE, poderão incluir nesse documento a desoneração do ICMS na importação de bens e Ativo Imobilizado. Além disso, as indústrias deverão preencher a Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem o Recolhimento do ICMS (GLME), para que seja solicitado a não exigência do pagamento do ICMS, integral ou parcial, por isenção ou não incidência do imposto.

Além do mais, sobre o saldo devedor a ser pago anualmente pela entidade, será aplicado à carência de um ano que serão aplicados os fatores mediante auditorias de

investimentos, de modo que o empréstimo seja reduzido de 30% até 100%. Destaforma, o benefício só será desfrutado após a assinatura do TARE junto a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, por meio do Demonstrativo da Apuração Mensal de contribuintes beneficiários do Fomentar/Produzir, discriminando as operações incentivadas das não incentivadas (GOIÁS, 2000).

Conseqüentemente, toda empresa sujeita ao preenchimento da TARE por intermédio dos benefícios fiscais e financeiros fica obrigada ao recolhimento do Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás (PROTEGE GOIÁS). O Protege foi criado pela Lei nº 14.469/03 com o propósito de arrecadação de recursos financeiros ao Estado de Goiás, para o combate à fome e erradicação da pobreza, com finalidade de possibilitar a sociedade goiana melhores qualidades de vida (GOIÁS, 2003).

Desse modo, conforme Art. 3º, II da Lei nº 20.367/18, as empresas que possuem adesão aos benefícios fiscais e financeiros aplicado nos programas Produzir e Fomentar, ficam instruídos a contribuição do percentual de 15% (quinze por cento) ao Protege aplicado sobre o valor do benefício (GOIÁS, 2018). A incidência deste fundo traz para o Estado a vantagem de desoneração do ICMS, além da captação de novas receitas, recuperando parte dos valores que são renunciados por intermédio dos benefícios fiscais, permitindo assim um maior controle e transparência dos gastos governamentais.

Além disso, conforme Art. 3º do Decreto nº 9.433 de 25 de abril de 2019, dispõe que a utilização da contribuição ao Protege devem ser seguidas de acordo com os itens I e II desde artigo, como por exemplo, serão aplicados 15% (quinze por cento) sobre o valor da parcela financiada, dentro do período de abril a setembro de 2019, os meses de outubro a dezembro de 2019 e janeiro a março de 2020, terão as alíquotas reduzidas em 1% (um por cento) por mês, isto é, no mês de outubro a alíquota será de 14% (quatorze por cento), novembro 13% (treze por cento), dezembro 12% (doze por cento), janeiro 11% (onze por cento), fevereiro 10% (dez por cento) e março 9% (nove por cento) (GOIÁS, 2019).

Quanto aos programas Fomentar e Produzir, apesar de possuírem alguns aspectos semelhantes, estes possuem algumas diferenças, como apresentado no Quadro 01.



**Quadro 01 – Diferenças entre Fomentar e Produzir.**

<b>Fomentar</b>	<b>Produzir</b>
Quitação por meio de leilão.	Quitação mediante auditoria conjunta da SIC e da Sefaz.
Percentual incentivado = 70%.	Percentual incentivado = 73%.
Industrialização em Outro Estado = 30% (Art. 5º, IN 885/07).	Não é permitido, a permissão é somente para beneficiário FOMENTAR.
Não permite ingresso de novas empresas.	Permite o ingresso de novas empresas.

**Fonte:** Elaborado por Pedro Roberto Silva Pinto, 2019.

Complementando as informações expostas sobre o benefício fiscal e financeiro, o Produzir possui o subprograma ComexProduzir. Com foco no comércio exterior, o Governo do Estado de Goiás em 02 de dezembro de 2002 cria o Decreto nº 5.686 que regulamenta o incentivo ao Apoio ao Comércio Exterior no Estado de Goiás – COMEXPRODUZIR, que tem a função de incentivar as operações de comércio exterior para as empresas comerciais importadoras e exportadoras ligadas ao Siscomex (GOIÁS, 2002).

De acordo com o Art. 3º do Decreto nº 5.686/02, o incentivo Comexproduzir representa a autorização de crédito concedido no montante de 65% (sessenta e cinco por cento), aplicado ao saldo devedor do ICMS equivalente a importação de bens e mercadorias do comércio exterior. Além disso, fica estipulado às empresas beneficiadas pelo Comexproduzir, o recolhimento mensal da contribuição ao Fundo de Desenvolvimento de Atividades Industriais (FUNPRODUZIR) o proporcional a 5% (cinco por cento), aplicado sobre o valor mensal de cada fração do benefício a ser utilizado (GOIÁS, 2002).

Portanto, diante os pontos explorados neste tópico, nota-se que o Governo proporciona diversos meios para incentivar a atividade industrial, principalmente alimentícia, à inserção no mercado nacional e internacional. Tendo em vista esse fator, cabe ao profissional contábil identificar, aplicar e orientar o empresário quanto a esses incentivos do governo de Goiás, consequentemente, o empresário terá a oportunidade para investir os recursos que antes eram destinados a pagamento de impostos em curto prazo, podendo investir e melhorar todo o desenvolvimento do seu produto a partir das inovações tecnológicas, tornando a sua indústria com grande vantagem competitiva frente aos concorrentes deste mercado.

## ASPECTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa quanto aos objetivos se classifica em descritiva, com abordagem quali-quantitativa, procedimentos bibliográficos, caso exemplo, caracterizada quanto à natureza em aplicada.

O método de abordagem da pesquisa se classifica como qualitativo e quantitativo, uma vez que, atribuirá o exame de materiais de natureza diversa, de forma a investigar e proporcionar informações mediante descrição e simulação da aplicação dos benefícios fiscais na importação e exportação de bens pelas indústrias alimentícias estabelecidas em Goiás, também da aplicação do Programa Produzir sobre os produtos industrializados e corroborar com a tomada de decisão da empresa, por meio da explicação das principais características dos benefícios concedidos pelo governo às entidades presentes nessa área de atuação.

A pesquisa é de natureza aplicada, pois permitiu a análise dos resultados aplicados em um caso hipotético de uma empresa do segmento industrial com foco em produtos alimentícios. A pesquisa caracteriza-se como descritiva em relação aos objetivos, uma vez que realizou a descrição dos resultados, sem a interferência da pesquisadora.

Assim, quanto aos procedimentos se classifica como bibliográfica, visto que permite a análise do uso de publicações e materiais já existentes sobre o assunto proposto, de forma a analisar os procedimentos e atributos das contribuições de vários autores. Assim, a pesquisa utilizou um estudo simulado da aplicação dos benefícios fiscais na importação e exportação de bens nas indústrias estabelecidas no estado de Goiás, demonstrando ainda a aplicação do Programa Produzir nos produtos industrializados.

Logo, a amostra de pesquisa deste trabalho é composta por uma empresa industrial fictícia presente no ramo alimentício, que utiliza os benefícios fiscais e isenções para a realização de suas atividades. O presente estudo possui como tratamento de dados a simulação da aplicação dos benefícios fiscais nas indústrias estabelecidas em Goiás, que possuem como atividade principal a importação e exportação de bens.

Foram realizados cálculos simulados da apuração dos impostos incidentes na importação de embalagens para acondicionamento dos produtos alimentícios, bem como foi calculado a aplicação do Regime do *Drawback* Suspensão Integrado, a fim de atender o objetivo geral da pesquisa.

Conforme diz Bruyne, Herman e Schoutheete (1991), por via de regra, o estudo simulado busca definir os elementos do objeto que o define, os seus instrumentos e as suas ligações em diversos fundamentos. Portanto, simulou-se uma operação de exportação de chocolate onde todos os impostos possuíam incidência e posteriormente, aplicou-se a não incidência dos tributos, demonstrando a importância da desoneração dos tributos. Ademais, simulou-se a aplicação do Programa Produzir em uma indústria fictícia estabelecida em Goiás, que produz e revende produtos industrializados, com propósito de atender o que foi proposto na pesquisa.

## **RESULTADOS E DISCUSSÃO**

Neste item serão apresentados os resultados da pesquisa por meio da análise de casos hipotéticos atuantes no mercado exterior, demonstrando a aplicação dos benefícios fiscais na importação e exportação de bens pelas indústrias goianas, além disso, será evidenciada a análise da aplicação do Produzir sobre os produtos industrializados.

Considerando uma indústria de produtos alimentícios estabelecida no estado de Goiás e que esta efetuou a importação de embalagens para acondicionamento de seus produtos alimentícios, foi realizado em um primeiro momento o levantamento dos dados necessários para a demonstração do cálculo da operação de importação, analisando a princípio qual seria a classificação da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) do produto a ser importado, logo após fez-se necessário à análise de quais seriam os impostos e alíquotas incidentes nesse processo, conforme é apresentado na Tabela 1.

Com base na Tabela 1, a simulação da importação utilizou-se o valor aduaneiro de US\$ 10.000.000,00 (dez milhões de dólares), na qual foi levantada no dia 01 de outubro de 2019, onde a cotação da taxa de câmbio do Dólar era pautada em R\$ 4,1644 (quatro reais e dezesseis centavos), fazendo-se assim a conversão do valor aduaneiro em reais (multiplicação da taxa de câmbio do Dólar pelo valor aduaneiro), encontrou-se o valor de R\$ 4.164.400,00 (quatro milhões e cento e sessenta e quatro mil e quatrocentos reais). Já o frete foi calculado no montante de 10% do valor aduaneiro totalizando em R\$ 416.440,00 (quatrocentos e dezesseis mil e quatrocentos e quarenta reais). Assim sendo, a soma do valor aduaneiro e o frete constitui base de cálculo dos tributos federais em R\$ 4.580.840,00 (quatro milhões e quinhentos e oitenta mil e oitocentos e quarenta reais).

O Imposto de Importação é taxado quando há a transação de produtos adquiridos no comércio exterior, além disso, este é seletivo e varia de acordo com o país de origem e características das mercadorias. A alíquota do II é estipulada pela Tarifa Externa Comum (TEC), definida pelos quatro Estados Partes do MERCOSUL, representando os direitos de importação e alíquotas incidentes sobre cada item contido neste acordo. Deste modo, após a análise da TEC, constatou-se que a alíquota sobre as embalagens importadas é de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo, chegando-se ao resultado de R\$ 824.551,20 (oitocentos e vinte e quatro mil e quinhentos e cinquenta e um reais e vinte centavos) de imposto sobre importação.

No que tange ao Imposto de Produtos Industrializados, este é de natureza federal e tem incidência sobre as mercadorias relacionadas na tabela TIPI que possui relação com a classificação da NCM, independente se a operação ocorra dentro ou fora do país. No cálculo do imposto foi aplicado à alíquota fixa de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo do IPI (base de cálculo + II), totalizando o corresponde a R\$810.808,68 (oitocentos e dez mil e oitocentos e oito reais e sessenta e oito centavos).

A respeito da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e Confins-Importação, estes são previstos pelo Art. 8º, item I da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, onde as alíquotas sobre importação serão de respectivamente 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento) aplicados sobre a base de cálculo (BRASIL, 2004). O valor correspondente ao PIS/PASEP nesta operação foi de R\$ 96.197,64 (noventa e seis mil e cento noventa e sete reais e sessenta e quatro centavos), já a COFINS resultou em R\$ 442.051,06 (quatrocentos e quarenta e dois mil e cinquenta e um reais e seis centavos).

Em relação à taxa Siscomex, a IN RFB nº 1.158/2011 alterou o Art. 13º da IN RFB nº 680/2006, passando a vigorar com a determinação da taxa de utilização do Siscomex para fins de registro da DI no ideal a R\$ 185,00 (cento e oitenta e cinco reais) por DI acrescido R\$ 29,50 (vinte e nove reais e cinquenta centavos) para cada adição de mercadoria a DI (BRASIL, 2011). Assim, o caso hipotético em questão totalizou a taxa correspondente ao Siscomex no valor de R\$ 214,50 (duzentos e quatorze e cinquenta centavos).

No tocante ao ICMS, o Art. 13º, V, da Lei Complementar nº 87/1996, esclarecida pela Lei Complementar nº 114/2002, dispõe que a base de cálculo do ICMS é composta pelo valor

da mercadoria constante nos documentos de importação (valor aduaneiro mais frete), acrescido pelo valor do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados, sobre quaisquer outros impostos, taxas, contribuições, despesas aduaneiras e do próprio ICMS, dividindo-se o resultado encontrado pelo fator resultante da diminuição de 1 (um) da alíquota efetiva do Estado (BRASIL, 1996; 2002).

À vista disso, após o cálculo da base que dá a incidência do ICMS, encontrou-se o valor de R\$ 8.138.148,29 (oito milhões e cento e trinta e oito mil e cento e quarenta e oito reais e vinte e nove centavos), logo aplicando o fator de 17% (dezessete por cento) correspondente à alíquota interna de Goiás, resultou-se no valor de R\$ 1.383.485,21 (um milhão e trezentos e oitenta e três mil e quatrocentos e oitenta e cinco reais e vinte e um centavos) de ICMS a recolher.

Dessa forma, ao final do processo de importação a indústria em questão teria que efetuar o pagamento do valor aduaneiro acrescido dos impostos incidentes e despesas aduaneiras, totalizando em R\$ 8.138.148,29 (oito milhões e cento e trinta e oito mil e cento e quarenta e oito reais e vinte e nove centavos), conforme demonstrado na Tabela 1.

**Tabela 1** – Cálculo dos Impostos Incidentes na Importação de Embalagens

DADOS		VALORES	
NCM		3923.10.90	
Descrição NCM		Embalagens	
Taxa de Câmbio Dólar do dia 01/10/2019		R\$ 4,1644	
Valor Aduaneiro		US\$ 1.000.000,00	
Valor Aduaneiro Convertido		R\$4.164.400,00	
Frete (10%)		R\$ 416.440,00	
Base de Cálculo		R\$ 4.580.840,00	
Alíquota II (%)	18,00%	Tributo II	R\$824.551,20
Alíquota IPI (%)	15,00%	Tributo IPI	R\$ 810.808,68
Alíquota PIS (%)	2,10%	Tributo PIS	R\$ 96.197,64
Alíquota COFINS (%)	9,65%	Tributo COFINS	R\$ 442.051,06
Taxa Siscomex	R\$ 185,00 (por DI) + R\$ 29,50 (por produto)	Taxa Siscomex	R\$214,50

Base de Cálculo ICMS	R\$8.138.148,29	Tributo ICMS	R\$ 1.383.485,21
<b>Total do Custo de Importação</b>			R\$ 8.138.148,29

**Fonte:** Elaborada pela autora, 2019.

Todavia, com vistas a fortalecer a importação de mercadorias a União e o Estado de Goiás, buscam incentivar as indústrias a essa atividade por meios de benefícios fiscais desonerando os impostos incidentes nessa operação. Neste caso, foi aplicado o benefício fiscal do Regime Aduaneiro *Drawback* Integrado Suspensão que incide nas operações de aquisições no mercado interno ou importação de mercadorias para consumo, industrialização ou produção de produto para ser exportado, com a suspensão do II, IPI, PIS-Importação, COFINS-Importação (Art. 12º da Lei nº 11.945/2009) e ICMS (Art. 6º, XXVI do Anexo IX do Decreto nº 9.095/2017).

Sendo assim, segundo o Art. 82º, I da Portaria Secex nº 23/2011, para a solicitação do *Drawback* Integrado Suspensão, a empresa deverá preencher o requerimento específico no site do Siscomex, disponível no ambiente web, [www.mdic.gov.br](http://www.mdic.gov.br) (BRASIL, 2011). Além disso, as empresas interessadas em trabalhar com o regime de *Drawback* devem estar habilitadas a operar no comércio exterior nos termos e limites estabelecidos pela IN nº 1.603/2015 e pela COANA nº 27/2018 (BRASIL, 2015; 2018).

Dessa forma, o órgão fiscalizador observará as características que originaram a solicitação do *Drawback* e assim será exigida a nota fiscal emitida pelo fornecedor que foi liberada pela Declaração de Importação, para base de aplicação do benefício fiscal, devendo conter na nota fiscal a referência da INF RFB nº 845/2008, a expressão que demonstra que a saída dos produtos estão sob regime de suspensão do II, IPI, PIS, COFINS e ICMS, e ainda demonstrar o documento com todas as informações do desembaraço aduaneiro para os contribuintes habilitados ao Regime Aduaneiro de Especial de *Drawback* (BRASIL, 2008). Logo, a concessão do regime será automática e passará a vigorar a partir da entrada da mercadoria no estabelecimento do beneficiário do regime de drawback.

No entanto, o ICMS relativo à importação de mercadoria ou bem estrangeiro deve ser recolhido no momento do desembaraço aduaneiro, mas é possível que seja comprovado ao órgão fiscalizador que o contribuinte pertence ao Regime Aduaneiro Especial do *Drawback*, assim permitirá a entrada da mercadoria sem o efetivo pagamento do imposto em questão. Assim, para que seja liberado esse procedimento é necessário que seja preenchido a GLME

com a solicitação da não exigência do pagamento do ICMS por isenção por meio do Drawback Integrado Suspensão.

Então, tendo em vista o exposto, o caso hipotético descrito na Tabela 1 resultou em um custo total de R\$ 8.138.148,28 (oito milhões e cento e trinta e oito mil e cento e quarenta e oito reais e vinte e oito centavos), considerando o valor aduaneiro, acrescido os tributos e as despesas aduaneiras, porém com a aplicação do Regime Especial do *Drawback* a empresa reduziria a margem dos custos sobre essa operação em R\$ 4.997.494,50 (quatro milhões e novecentos e noventa e sete mil e quatrocentos noventa e quatro reais e cinquenta centavos) e maximizaria os seus ganhos por meio do benefício acerca da suspensão dos impostos incidentes na importação, conforme demonstrado na Tabela 2.

**Tabela 2** – Aplicação do Drawback na operação de importação

CUSTO SEM APLICAÇÃO DO DRAWBACK	VALOR	APLICAÇÃO DO DRAWBACK	ECONOMIA – DRAWBACK
<b>Valor Aduaneiro</b>	R\$ 4.164.400,00	R\$ 4.164.400,00	R\$ 0,00
<b>Valor Frete</b>	R\$ 416.440,00	R\$ 416.440,00	R\$ 0,00
<b>Tributo II</b>	R\$ 824.551,20	Suspenso	R\$ 824.551,20
<b>Tributo IPI</b>	R\$ 810.808,68	Suspenso	R\$ 810.808,68
<b>Tributo PIS</b>	R\$ 96.197,64	Suspenso	R\$ 96.197,64
<b>Tributo COFINS</b>	R\$ 442.051,06	Suspenso	R\$ 442.051,06
<b>Taxa Siscomex</b>	R\$ 214,50	R\$ 214,50	R\$0,00
<b>Tributo ICMS</b>	R\$ 1.383.485,21	Suspenso	R\$ 1.383.485,21
<b>Total</b>	<b>R\$ 8.138.148,29</b>	<b>R\$ 4.581.054,50</b>	<b>R\$ 3.557.093,79</b>

**Fonte:** Elaborada pela autora, 2019.

Logo, considerando os dados apresentados na Tabela 2, constatou-se que a economia para a empresa seria de R\$ 3.557.093,79 (três milhões e quinhentos e cinquenta e sete mil e noventa e três reais e setenta e nove centavos), resultado da suspensão dos impostos federais

II, IPI, PIS, COFINS e o estadual ICMS, ficando assim o custo somente do valor aduaneiro, frete e taxa Siscomex.

Portanto, com a aplicação do Regime Aduaneiro *Drawback* as indústrias não somente irão reduzir a sua carga tributária, mas também irão aumentar a sua competitividade internacional entre as indústrias brasileiras e assim a tendência será a melhora do desempenho financeiro e econômico da empresa, contribuindo assim com a geração de empregos no Brasil, com o crescimento da economia nacional e com a inserção das indústrias brasileiras no mercado exterior.

Além dos benefícios alcançados com a importação, a CF promoveu benefícios para as exportações, como seja: imunidade de impostos federais, estaduais e municipais, a exemplo do ICMS cuja desoneração está disposta na Lei Complementar nº 87/96.

Atendendo o propósito de demonstrar a aplicação da não incidência dos impostos sobre as operações de exportação de produtos industrializados, desenvolveu-se um caso hipotético considerando uma indústria de produtos alimentícios que no mês de outubro de 2019, realizou a exportação de seus produtos no montante de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), na qual foram analisados os impostos do mercado interno sem e com a aplicação do benefício da não incidência dos tributos sobre exportação.

Desse modo, calculou o valor do frete em 10% (dez por cento) do faturamento, e assim à base de cálculo para os tributos no valor de R\$ 11.000.000,00 (onze milhões de reais) resultado da soma do faturamento com o frete, onde se aplicou o percentual de 30% (trinta por cento) para o tributo de exportação, 5% (cinco por cento) para o IPI conforme tabela TIPI 2019, para o produto cadastrado no NCM 1806.31.10 – chocolate, 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS, 7,60% (sete vírgula sessenta por cento) para a COFINS sobre a base de cálculo, conforme evidenciado na Tabela 3.

Por outro lado, encontrou-se a base de cálculo da incidência do ICMS, no valor de R\$ 19.117.469,99 (dezenove milhões e cento e dezessete mil e quatrocentos e sessenta e nove reais e noventa e nove centavos), resultado da soma do faturamento, acrescido de frete, IE, IPI, PIS, COFINS, dividindo-se o resultado encontrado pelo fator resultante da diminuição de 1 (um) da alíquota efetiva do Estado. Portanto, aplicando o fator de 17% (dezessete por cento) que correspondente à alíquota interna de Goiás sobre a base de cálculo encontrada, chegou-se ao valor do ICMS, conforme demonstrado na Tabela 3.



**Tabela 3** – Aplicação da não incidência dos tributos incidentes na exportação de produtos no mercado interno

<b>CUSTO SEM APLICAÇÃO DA NÃO INCIDÊNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>APLICAÇÃO DA NÃO INCIDÊNCIA</b>	<b>ECONOMIA</b>
Faturamento	R\$ 10.000.000,00	R\$ 10.000.000,00	R\$ 0,00
Valor Frete	R\$ 1.000.000,00	R\$ 1.000.000,00	R\$ 0,00
Tributo IE	R\$ 3.300.000,00	Não incidência	R\$ 3.300.000,00
Tributo IPI	R\$550.000,00	Não incidência	R\$ 550.000,00
Tributo PIS	R\$ 181.500,00	Não incidência	R\$ 181.500,00
Tributo COFINS	R\$ 836.000,00	Não incidência	R\$ 836.000,00
Tributo ICMS	R\$ 3.249.969,88	Não incidência	R\$ 3.249.969,88
<b>Total</b>	<b>R\$ 19.117.469,88</b>	<b>R\$ 11.000.000,00</b>	<b>R\$ 8.117.469,88</b>

**Fonte:** Elaborada pela autora, 2019.

Assim, de acordo com a Tabela 3, verificou-se que sem o benefício de não incidência dos tributos a indústria apresentaria um custo total acerca dos tributos de R\$ 8.117.469,88 (oito milhões e cento e dezessete mil e quatrocentos e sessenta e nove reais e oitenta e oito centavos), porém, com aplicação do benefício quanto aos tributos incidentes nas operações de exportação de chocolate, a indústria não teria nenhum custo tributário nessa operação, assim o resultado abrange o objetivo da não incidência dos tributos incidentes nas operações de exportação de bens e serviços.

Portanto, as empresas que atuam nesse ramo poderão importar matérias primas e outros produtos para fabricação de seus produtos e assim deter o regime especial do *Drawback*, com a finalidade de que posteriormente possa exportar os produtos industrializados, e assim garantir uma redução dos custos, o que permite que as empresas invistam o recurso economizado por meio do benefício fiscal, em benfeitorias para a própria empresa, além de investir em tecnologias e aumentar assim a competitividade no mercado exterior por meio da redução dos custos tributários e uma elevação da produtividade.

Outro benefício importante para as indústrias no estado de Goiás é Programa Produzir, que promove uma redução no ICMS otimizando o resultado operacional, como segue: considerando que uma indústria de produtos alimentícios tenha as seguintes características: que já possui o Programa Produzir na qual o seu projeto de viabilidade econômico-financeiro já foi aprovado, que tenha realizado a contratação junto ao Goiás Fomento e ainda que esteja

de posse do Termo de Acordo de Regime Especial que autoriza a utilização do Produzir no mês de setembro.

Foi elaborada à aplicação proposta do Programa Produzir sobre os produtos industrializados, em um caso hipotético demonstrando o benefício fiscal e financeiro em um faturamento estimado de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), sendo R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais) de receita proveniente da produção e R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) das operações com vendas.

A classificação quanto ao Código Fiscal de Operações e Prestações das entradas e saídas de mercadorias – CFOP, foram respectivamente 5.101 (venda de produção do estabelecimento) e 5.102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e as oriundas de entradas foram 1.101 (compra para industrialização) e 1.102 (compra para comercialização).

Assim, conforme a Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000 que criou o Programa Produzir, deve-se apurar o ICMS na operação de produção para que seja calculado o valor da parcela incentivada e não incentivada (GOIÁS, 2000). Deste modo, foi aplicado o percentual de 17% (dezesete por cento) no valor contábil da produção que corresponde a R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais) e resultou-se o saldo devedor do ICMS no valor de R\$ 1.190.000,00 (um milhão e cento e noventa mil reais).

Quanto ao crédito do ICMS foi aplicado alíquota interestadual de Goiás de 7% (sete por cento) no valor proveniente as entradas de produção no valor de R\$ 4.500.000,00 (quatro milhões e quinhentos mil reais), que originou o saldo credor do ICMS no valor de R\$ 315.000,00 (trezentos e quinze mil reais). Logo após, apurou-se o valor correspondente da parcela incentivada, deduzindo do saldo devedor o saldo credor das operações, o que gerou um valor de R\$ 875.000,00 (oitocentos e setenta e cinco mil reais) de parcela incentivada, que será base de cálculo para a distribuição das parcelas financiadas e não financiadas.

Dessa forma, a partir disso demonstrou-se a apuração das parcelas financiadas e não financiadas com base no valor encontrado da apuração da parcela incentivada, sendo que a parcela financiada aplicou-se cerca de 73% (setenta e três por cento) e a parcela não financiada aplicou-se 27% (vinte e sete por cento) da base de cálculo. Assim, a parcela financiada totalizou em R\$ 638.750,00 (seiscentos e trinta e oito e setecentos e cinquenta

reais) e a não financiada em R\$ 236.250,00 (duzentos e trinta e seis e duzentos e cinquenta reais).

Diante disso, da parcela financiada aplicou-se o correspondente a 10% (dez por cento) da antecipação mensal do pagamento do saldo devedor, representado em R\$ 63.875,00 (sessenta e três mil e oitocentos e setenta e cinco reais) de antecipação, além disso, foi aplicado cerca de 0,2% (dois décimos por cento) de taxa de juros sobre o saldo devedor, resultando em R\$ 1.277,50 (um mil e duzentos e setenta e setereais e cinquenta centavos) de juros mensal e 15% (quinze por cento) referente a contribuição ao Protege do saldo devedor, totalizando em R\$ 95.812,50 (noventa e cinco mil e oitocentos e doze reais e cinquenta centavos) de Protege.

Portanto, somando a parcela não financiada, a antecipação, os juros e o protege encontrou-se o valor do ICMS a recolher de R\$ 397.215,00 (trezentos e noventa e sete mil e duzentos e quinze reais) sobre a parcela incentivada na operação de produção.

Quanto à parcela não incentivada, resultou-se R\$ 170.000,00 (cento e setenta mil reais) de ICMS incidente sobre a operação de revenda, isto é, utilizou-se o valor contábil da revenda de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) e apurou-se o débito aplicando a alíquota interna de Goiás de 17% (dezessete por cento), encontrando assim cerca de R\$ 510.000,00 (quinhentos e dez mil reais) de débito do ICMS.

Os créditos das entradas foram baseados no valor contábil de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), aplicado à alíquota interna, encontrou-se o valor de R\$ 340.000,00 (trezentos e quarenta mil reais) de crédito de ICMS. Assim, deduzindo do débito os créditos encontrou-se o ICMS da parcela não incentivada de R\$ 170.000,00 (cento e setenta mil reais) a recolher pela indústria no mês subsequente, conforme demonstrado na Tabela 4.

**Tabela 4** – Aplicação do Produzir em uma operação de produtos industrializados

DADOS	VALORES	
<b>FATURAMENTO</b>	R\$ 10.000.000,00	<b>CFOP</b>
<b>PRODUÇÃO</b>	R\$ 7.000.000,00	5.101
<b>REVENDA</b>	R\$ 3.000.000,00	5.102
<b>APURAÇÃO DO ICMS NA OPERAÇÃO DE PRODUÇÃO</b>		
<b>PRODUZIR</b>	<b>PRODUÇÃO</b>	<b>SAÍDAS</b>

<b>Valor Contábil</b>	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS	CFOP
<b>R\$ 7.000.000,00</b>	R\$ 7.000.000,00	17%	R\$ 1.190.000,00	5.101

PRODUZIR

**PRODUÇÃO**

**ENTRADAS**

<b>Valor Contábil</b>	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS	CFOP
<b>R\$ 4.500.000,00</b>	R\$ 4.500.000,00	7%	R\$ 315.000,00	1.101

APURAÇÃO DO ICMS

**Parcela Incentivada**

**R\$ 875.000,00**

**Parcela Financiada**

73,0%

R\$ 638.750,00

**Parcela não Financiada**

27,0%

R\$ 236.250,00

**Antecipação**

10,0%

R\$ 63.875,00

**Juros**

0,2%

R\$1.277,50

**Protege**

15,0%

R\$95.812,50

**ICMS a Recolher R\$ 397.215,00**

APURAÇÃO DO ICMS NA OPERAÇÃO DE REVENDA

PRODUZIR

**REVENDA**

**SAÍDAS**

<b>Valor Contábil</b>	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS	CFOP
<b>R\$ 3.000.000,00</b>	R\$ 3.000.000,00	17%	R\$ 510.000,00	5.102

PRODUZIR

**REVENDA**

**ENTRADAS**

<b>Valor Contábil</b>	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS	CFOP
<b>R\$ 2.000.000,00</b>	R\$ 2.000.000,00	17%	R\$ 340.000,00	1.102

APURAÇÃO DO ICMS

**Parcela não Incentivada R\$ 170.000,00**

**Fonte:** Elaborada pela autora, 2019.

Dessa forma, diante do exposto na Tabela 4, fica evidente que ao aderir o Programa Produzir a indústria reduziu o seu custo mensal de R\$ 875.000,00 (oitocentos e setenta e cinco mil reais) proveniente da produção, para cerca de R\$ 397.215,00 (trezentos e noventa e sete mil e duzentos e quinze reais), usufruindo a economia no mês de R\$ 477.785,00 (quatrocentos e setenta e sete mil e setecentos e oitenta e cinco reais).

Logo, a indústria obteve um custo total de R\$ 567.215,00 (quinhentos e sessenta e sete mil e duzentos e quinze reais), resultado da soma do ICMS a recolher da parcela incentivada e não incentivada. Desse modo, o valor financiado mês a mês, 73%, constituirá o saldo devedor

do financiamento e será quitado nas auditorias, por meio do cumprimento dos fatores de desconto, podendo ser total ou parcial conforme os documentos apresentados pelo contribuinte.

Portanto, com esse resultado, a empresa reduz o custo pesado do ICMS dos seus recursos financeiros, de modo a economizar no recolhimento do imposto e podendo assim investir em outros ramos da economia e em planos estratégicos para que a indústria seja reconhecida mediante os seus concorrentes e internacionalmente.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O estudo objetivou evidenciar a redução dos custos tributários por meio da aplicação dos benefícios fiscais, cujos resultados elucidaram na economia de R\$ 11. 674.563,67 (onze milhões e seiscientos e setenta e quatro mil e quinhentos e sessenta e três reais e sessenta e sete centavos) sobre as operações de importação e exportação simuladas para a compreensão e análise da aplicação de benefícios fiscais nas indústrias alimentícias localizadas no estado de Goiás, contribuindo assim com a redução dos custos tributários e corroborando com o desenvolvimento do estado de Goiás.

Além disso, o estudo demonstrou que a aplicação do Programa Produzir nos produtos industrializados proporcionará ao contribuinte do ICMS um custo menos oneroso. Desse modo, compreender como é aplicado e como funciona é relevante, uma vez que, uma análise incorreta pode tornar o benefício fiscal como um prejuízo ao contribuinte.

Levando-se em conta o que foi observado, é importante que o empresário procure um profissional contábil que tenha uma vasta experiência sobre os incentivos fiscais, para que seja feito a análise e aplicação dos benefícios de forma correta e com segurança nas informações prestadas a Receita Federal e Governo de Goiás.

Portanto, espera-se que esta pesquisa possa contribuir com as indústrias importadoras e exportadoras de produtos alimentícios a terem uma visão ampla do quanto é vantajoso à obtenção dos incentivos fiscais, bem como para a aplicação dos benefícios fiscais sobre os produtos industrializados com influência na redução do custo tributário com o ICMS. A pesquisa teve como limitação a falta de materiais publicados sobre o comércio exterior. O tema em questão não foi esgotado e sugere-se para futuros trabalhos que sejam feitas pesquisas sobre aplicação dos benefícios fiscais em empresas reais.

## REFERÊNCIAS

ALCANTARA, Janio de Souza; LUCENA, Carlos Alberto. **O PROCESSO HISTÓRICO DA INDUSTRIALIZAÇÃO BRASILEIRA E A EDUCAÇÃO PROFISSIONAL**: as inovações tecnológicas e a formação do trabalhador. 2004. 20 f. Trabalho de Dissertação de Mestrado (Mestrado em Educação) – Programa de Mestrado em Educação, Universidade Federal de Uberlândia, 2004. Disponível em: [http://www.histedbr.fe.unicamp.br/acer\\_histedbr/seminario/seminario7/TRABALHOS/J/Janio%20de%20souza%20alcantara.pdf](http://www.histedbr.fe.unicamp.br/acer_histedbr/seminario/seminario7/TRABALHOS/J/Janio%20de%20souza%20alcantara.pdf). Acesso em: 09 out. 2019.

BRASIL. **[Constituição (1988)]**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 06 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992. Institui o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 104, p. 13491, 28 set. 1992. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0660.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0660.htm). Acesso em: 28 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 122, p. 4, 16 jun. 2010. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm). Acesso em: 27 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB, nº 1.158, de 24 de maio de 2011. Altera a Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006, que disciplina o despacho aduaneiro de importação. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 28, 26 maio 2011. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16130>. Acesso em: 20 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa SRF nº 28, de abril de 1994. Disciplina o despacho de mercadorias destinadas à exportação. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 6167, 28 abr. 1994. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>. Acesso em: 28 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa SRF nº 680, de 02 de outubro de 2006. Disciplina o despacho aduaneiro de importação. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 38, 05 out. 2006. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15618>. Acesso em: 28 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB nº 845, de 12 de maio de 2008. Disciplina as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, no mercado interno, por beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback com suspensão do pagamento dos tributos incidentes. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 45, 13 maio 2008. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15801>. Acesso em: 12 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB nº 1.603, de 15 de dezembro de 2015. Estabelece procedimentos de habilitação de importadores, exportadores e internadores da Zona Franca de Manaus para operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) e de credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 24, 16 dez. 2015. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70354&visao=anotado>. Acesso em: 12 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 87, de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 108, p. 18261, 13 set. 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 27 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002. Trata da alteração dos dispositivos da lei complementar 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos estados e do distrito federal sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e da outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 114, p. 2, 16 dez. 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp114.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp114.htm). Acesso em: 27 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre o convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 129, p. 8, 22 nov. 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm). Acesso em: 30 nov. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção: 1, Brasília, DF, 116, p. XX, 30 abr. 2004. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm). Acesso em: 27 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 121, p. 1, 26 jun. 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11945.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11945.htm). Acesso em: 12 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Portaria COANA nº 27, de 03 de abril de 2018. Altera a Portaria Coana nº 123, de 17 de dezembro de 2015, que estabelece normas complementares para a habilitação de importadores, exportadores e internadores da Zona Franca de Manaus para operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), credenciamento dos representantes nos casos de dispensa de habilitação e credenciamento de representantes no Sistema Mercante. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 72, 27 abr. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=91692>. Acesso em: 12 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Portaria Secex nº 23, de 14 de julho de 2011. Dispõe sobre as operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 65-92, 19jul. 2011. Disponível em: <http://www.siscomex.gov.br/wp-content/uploads/2019/10/Portaria-SECEX-n-23-de-14-07-2011-Alterada-pela-42-de-2019.pdf>. Acesso em: 16 out. 2019.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.

COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL. **A empresa**, outubro 2019. Disponível em: [http://www.csn.com.br/conteudo\\_pti.asp?idioma=0&conta=45&tipo=60023](http://www.csn.com.br/conteudo_pti.asp?idioma=0&conta=45&tipo=60023). Acesso em: 09 out. 2019.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Participação da indústria na economia brasileira sobe para 22%, diz CNI**, outubro 2019. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/economia/participacao-da-industria-na-economia-brasileira-sobe-para-22-diz-cni/>. Acesso em: 15 out. 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUNHA, Thatielly da Silva. **Operações de importação via trading company**: um estudo de caso em uma comercializadora de aparelhos elétricos de iluminação. 2019. 52 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Administração) – Administração Linha de Formação Específica em Comércio Exterior, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2019. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/handle/1/6711>. Acesso em: 20 ago. 2019.

GOIÁS. Decreto nº 5.265, de 31 de julho de 2000. Aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUZIR. **Diário Oficial do Estado de Goiás**: seção: 1, Goiânia, GO, 112, p. 1-91, 07 ago. 2000. Disponível em: [http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/decretos/numerados/2000/decreto\\_5265.htm](http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/decretos/numerados/2000/decreto_5265.htm). Acesso em: 30 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 5.686, de 02 de dezembro de 2002. Regulamenta o incentivo Apoio ao Comércio Exterior no Estado de Goiás - COMEXPRODUZIR, Subprograma do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUZIR. **Diário Oficial do Estado de Goiás**: seção: 1, Goiânia, GO, 114, p. 1-13, 05 dez. 2002. Disponível em:

[http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina\\_decretos.php?id=1432](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=1432). Acesso em: 30 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9.095, de 28 de novembro de 2017. Altera o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás – RCTE. **Diário Oficial do Estado de Goiás**: seção 1, Goiânia, GO, 129, p. 2-21, 30 nov. 2017. Disponível



em: [http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina\\_decretos.php?id=17093](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=17093). Acesso em: 12 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9.433, de 25 de abril de 2019. Altera o Decreto nº 5.835, de 30 de setembro de 2003, e regulamenta a Lei nº 20.367, de 11 de dezembro de 2018. **Diário Oficial do Estado de Goiás**: seção 1, Goiânia, GO, 131, p. 2, 26abr. 2019. Disponível em: <https://www.legislacao.com.br/legislacao/?id=376987&cmp=75>. Acesso em: 07 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.489, de 19 de julho de 1984. Cria o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR. **Diário Oficial do Estado de Goiás**: seção: 1, Goiânia, GO, 96, p. 1-2, 31 jul. 1984. Disponível em: [http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina\\_leis.php?id=6425](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_leis.php?id=6425). Acesso em: 30 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000. Institui o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR e o Fundo de Desenvolvimento de Atividades Industriais - FUNPRODUZIR e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Goiás**: seção: 1, Goiânia, GO, 112, p. 1-33, 18 jan. 2000. Disponível em: [http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis\\_ordinarias/2000/lei\\_13591.htm](http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2000/lei_13591.htm). Acesso em: 30 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003. Institui o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás - PROTEGE GOIÁS. **Diário Oficial do Estado de Goiás**: seção: 1, Goiânia, GO, 115, p. 1-11, 16 jul. 2003. Disponível em: [http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis\\_ordinarias/2003/lei\\_14469.htm](http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2003/lei_14469.htm). Acesso em: 10 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 16.285, de 30 de junho de 2008. Dispõe sobre a autorização de migração de empresa beneficiária do FOMENTAR para o PRODUZIR e altera as Leis nºs 11.180/90, 13.591/00 e 14.063/01. **Diário Oficial do Estado de Goiás**: seção: 1, Goiânia, GO, 120, p. 1, 30 jun. 2008. Disponível em: [http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis\\_ordinarias/2008/lei\\_16285.htm](http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2008/lei_16285.htm). Acesso em: 30 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 20.367, de 11 de dezembro de 2018. Dispõe sobre a reinstituição dos incentivos, dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais e das isenções relativos ao ICMS. **Diário Oficial do Estado de Goiás**: seção: 1, Goiânia, GO, 130, p. 3-7, 11 dez. 2018. Disponível em: [http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina\\_leis.php?id=23083](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_leis.php?id=23083). Acesso em: 10 set. 2019.

IMB – Instituto Mauro Borges de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **Análise do Censo Fomentar – Produzir**. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/estudos/2014/analise-do-censo-fomentar-produzir.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

IMB – Instituto Mauro Borges de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **A INDÚSTRIA EM GOIÁS: uma análise em perspectiva histórica**. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/estudos/2017/a-industria-em-goias-uma-analise-em-perspectiva-historica.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

INVEST & EXPORT BRASIL. **Definição de Importação: Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, Ministério das Relações Exteriores, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e Agência Brasileira de Promoção de Exportação e Investimentos - Apex Brasil**, agosto 2019. Disponível em: <http://www.investexportbrasil.gov.br/definicao-de-importacao>. Acesso em: 20 ago. 2019.

LUDOVICO, Nelson. **Como preparar uma empresa para o comércio exterior**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

LUZ, Poliana Vieira. A IMPORTÂNCIA DO SISCOMEX NAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTEIOR: importação e exportação de bens. **South American Development Society Journal**, v. 5, n. 13, p. 57-72, 2019. Disponível em: <http://www.sadsj.org/index.php/revista/article/view/172/193>. Acesso em: 28 ago. 2019.

MDIC. **Registro de Exportação – RE**, agosto 2019 Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/exportacao/registro-de-exportacao-re>. Acesso em: 28 ago. 2019.

POHLMANN, Macedo Coletto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: ESDE Brasil S.A., 2010.

RFB. Receita Federal Ministério da Economia. **Procedimentos de orientação aduaneira**, setembro 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira> Acesso em: 12 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal Ministério da Economia. **Da definição de Importação**. Brasília, DF, [2019]. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/despacho-aduaneiro-de-importacao>. Acesso em: 20 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal Ministério da Economia. **Aduana – Exportação de bens**, agosto 2019. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/receita-federal-do-brasil/aduana-2013-exportacao-de-bens>. Acesso em: 28 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal Ministério da Economia. **Despacho de Exportação**, agosto 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-exportacao/topicos/conceitos-e-definicoes/despacho-de-exportacao>. Acesso em: 28 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal Ministério da Economia. **Drawback**, agosto 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/drawback>. Acesso em: 30 ago. 2019.

RODRIGUES, Cryslaine Flavia da Silva; SCHMIDT FILHO, Ricardo. O PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO BRASILEIRO: Repercussões e Perspectivas. **A Economia em Revista-AERE**, v. 25, n. 1, p. 77-89, 2017. Disponível em: [http://www.abphe.org.br/arquivos/2015\\_cryslaine\\_rodrigues\\_ricardo\\_schmidt\\_filho\\_o-processo-de-industrializacao-brasileiro-repercussoes-e-perspectivas.pdf](http://www.abphe.org.br/arquivos/2015_cryslaine_rodrigues_ricardo_schmidt_filho_o-processo-de-industrializacao-brasileiro-repercussoes-e-perspectivas.pdf). Acesso em: 09 out. 2019.

SAGAZ, Fernando Rodrigo; SAGAZ, Carla Amarelho. A participação da controladoria na gestão estratégica na tributação reduzindo custos das importações. In: **XIV Congresso**

**Brasileiro de Custos-ABC.** 2007. Disponível em:  
<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1560>. Acesso em: 20 ago. 2019.

SEGALIS, Gabriel; FRANÇA, Ronaldo de; ATSUMI, Shirley Yurica Kanamori. **Fundamentos de exportação e importação no Brasil.** Rio de Janeiro: FGV, 2012.

SOARES, Murilo Rodrigues de Cunha. LEI KANDIR: breve histórico. **Consultoria Legislativa. Brasília: House of Representatives**, v. 5, 2007. Disponível em:  
[https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2007\\_12856.pdf](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2007_12856.pdf). Acesso em: 27 ago. 2019.

VARQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro.** 9. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

## CAPÍTULO 2

### A CULTURA ORGANIZACIONAL E SUAS IMPLICAÇÕES NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

#### THE ORGANIZATIONAL CULTURE AND ITS IMPLICATIONS ON STRATEGIC PLANNING

**Jules Pereira Gomes**, Exército Brasileiro – Ministério da Defesa  
**Marcos Carneiro da Silva**, Instituto Federal do Amazonas – IFAM  
**Elane de Souza Mafra**, Instituto Federal do Amazonas – IFAM  
**Tássia Patrícia Silva do Nascimento**, Instituto Federal do Amazonas – IFAM

#### RESUMO

A Cultura Organizacional (CO) está diretamente associada às atividades desenvolvidas, influenciando no Planejamento Estratégico (PE) da Organização, neste contexto, este artigo teve por finalidade encontrar na revisão dos estudos o quanto a Cultura Organizacional (CO) influencia no PE das atividades dentro da Logística e também propor soluções para possíveis divergências entre CO e PE que possam afetar os processos logísticos. O conceito de Cultura Organizacional é um tema bastante abrangente, haja vista que está presente em toda organização que possui um tempo considerado em operação. Considerando o nível de exigência e o “mundo sem fronteiras” na atualidade, a visão de futuro de uma Empresa, resume seu PE no que tange aos objetivos a serem atingidos em um determinado espaço de tempo, e para a melhor obtenção dos resultados é importante que esse planejamento esteja alinhado com a CO, e para isso, a organização vai buscar na sua Gestão do Conhecimento (GC), as informações necessárias para o sucesso da atividade. Dentro desta ótica, este trabalho teve uma abordagem qualitativa, trata-se de um levantamento bibliográfico de livros e artigos científicos. Esta pesquisa se caracteriza por ser aplicada, de natureza qualitativa e por seu caráter exploratório. Este tipo de pesquisa tem como principais características a informalidade, a flexibilidade e a criatividade, procurando obter um primeiro contato com a situação a ser pesquisada ou um melhor conhecimento sobre o objeto em estudo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Gestão do Conhecimento e Inovação; Cultura Organizacional; Planejamento Estratégico.

#### ABSTRACT

The Organizational Culture (CO) is directly associated to the activities developed, influencing the Organization's Strategic Planning (PE). In this context, this article aims to find in the review of the studies how much CO influence in the activities within the Logistics and also to propose solutions for possible divergences between CO and PE that could affect the logistic processes. The concept of Organizational Culture is a very comprehensive topic, since it is present in every organization that has a time considered in operation. Considering the level of demand and the "world without frontiers" today, the vision of the future of a company, summarizes its PE with regard to the objectives to be achieved in a certain time, and for better results is important that this planning is aligned with the CO, and for this, the organization will seek in its Knowledge Management (GC) the information necessary for the success of the activity. Within this perspective, this work had a qualitative approach, it is a bibliographical survey of books and scientific articles.

**KEYWORD:** Knowledge Management and Innovation; Organizational Culture; Strategic Planning.

## INTRODUÇÃO

A Cultura Organizacional é o conjunto de práticas, hábitos, comportamentos, valores éticos e morais, políticas internas e externas, é a cultura no sentido antropológico (Estudo do ser humano), explorando mais o lado humano de uma organização. Este conceito foi inserido nas empresas com a finalidade de dar o referencial de concepção em um determinado ramo de atividade e ser reconhecida por isso. Segundo Dias (2013), a CO tem sua origem nas crenças, valores e suposições dos fundadores da Organização, nas experiências adquiridas entre os membros do grupo e novas crenças, valores e suposições são trazidas pelos novos membros e lideranças, portanto, a CO de um grupo é composta por costumes aliados aos conhecimentos adquiridos ao longo do tempo, partindo dos princípios de um fundador.

Cada organização apresenta sua própria cultura, suas peculiaridades e atividades, em certos casos podem até ser comuns às demais organizações, principalmente as políticas externas desde que atuem no mesmo ramo de atividade, porém, internamente diferem-se culturalmente, dadas suas particularidades e diversidades. Neste sentido, este trabalho teve como objetivo encontrar na literatura sobre o tema, as implicações da Cultura Organizacional no Planejamento Estratégico, e de que forma a gestão do conhecimento adquirido ao longo do tempo pode contribuir nesse processo.

Neste contexto, o problema a ser analisado neste artigo, contempla as implicações da CO no planejamento estratégico logístico. Verifica-se que a cultura presente na empresa está diretamente ligada às atividades desenvolvidas, influenciando no planejamento. A visão de futuro de uma empresa resume seu planejamento estratégico no que tange aos objetivos a serem atingidos em um determinado espaço de tempo, e para a melhor obtenção dos resultados é importante que esse planejamento esteja alinhado com a CO.

Como pergunta se buscou responder qual a real importância do tema proposto e como isso pode contribuir para melhores resultados, utilizando conhecimentos adquiridos ao longo do tempo, através de uma eficiente Gestão de Conhecimento (GC), e assim, encontrar soluções dentro da própria organização para os problemas no planejamento estratégico das operações logísticas.

A hipótese, como princípio, a partir do qual se pode deduzir um determinado conjunto

de consequências, é segundo Lakatos e Marconi (2010) uma suposta, provável e provisória resposta a um problema. Em consonância com o citado, supõem hipoteticamente que na revisão bibliográfica do tema, chega-se a uma afirmação sobre inovação em políticas internas das organizações, referente à Gestão do Conhecimento, capazes de equalizar os problemas de incompatibilidade entre CO e Planejamento Estratégico.

O Objetivo Geral desse estudo foi analisar, dentro da ótica da Cultura Organizacional, soluções capazes de equalizar os problemas de compatibilidade entre CO e Planejamento Estratégico.

Para alcance do objetivo proposto, esta pesquisa caracteriza-se como bibliográfica e sugere a criação de métodos na gestão do conhecimento que qualifiquem a CO, para que, diante de divergências na execução do Planejamento Estratégico, encontre soluções no seu arcabouço cultural.

## **A CULTURA ORGANIZACIONAL**

Inúmeras são as definições para o termo cultura: herança social ou tradição; padrões comportamentais de uma sociedade, aprendizagens ou hábitos transmitidos através dos tempos. Para Geertz (2011) a cultura é um fator indispensável na natureza humana, dando sentido e influenciando no comportamento do homem na sociedade. O estudo do comportamento humano levou o psicólogo social Edgar Schein a criar o conceito da Cultura Organizacional:

Cultura Organizacional é o conjunto de pressupostos básicos que um grupo inventou, descobriu ou desenvolveu ao aprender como lidar com os problemas de adaptação externa e integração interna e que funcionaram bem o suficiente para serem considerados válidos e ensinados a novos membros como a forma correta de perceber, pensar e sentir em relação a esses problemas (SCHEIN, 2009, p. 16).

Outra definição para a Cultura Organizacional é a de Dias (2013, p.74), que a descreve como “um sistema de valores e crenças compartilhados que interage com as pessoas, as estruturas da organização, os processos de tomada de decisões e os sistemas de controle de uma empresa para produzir normas de comportamento”.

### **Níveis e Aspectos da Cultura Organizacional**

As organizações que valorizam as ideias de seus colaboradores têm a oportunidade de extrair o melhor de cada um e ao mesmo tempo, realizar a valorização pessoal individualmente. Essa valorização vem sendo inserida na CO, pois as organizações

visualizaram que oferecer suporte para o desenvolvimento e aprimoramento das pessoas, reflete em crescimento profissional, conseqüentemente, os resultados são positivos para a organização. Nessa ótica, sintetiza-se que o sucesso nos negócios de uma organização compreende tanto valores estatísticos, representados por números e produtividade, assim como, os valores morais e éticos, inerentes ao ser humano.

Os aspectos organizacionais que embasam a atuação e que faz uma organização ser reconhecida são os considerados formais, haja vista, que são visíveis em uma CO, tais como: as políticas de relacionamento, estrutura física, humana e tecnológica, os métodos de atuação no mercado e os objetivos propostos. Por outro lado, são considerados aspectos informais, aqueles ligados à relação humana dos integrantes. Esses aspectos são delineados pela sensibilidade, permanecem quase imunes às transformações ao longo do tempo, por esse motivo são pouco visíveis e de difícil compreensão.

## **CARACTERÍSTICA E IMPORTÂNCIA DA CULTURA ORGANIZACIONAL**

A característica principal da Cultura Organizacional é de estar alicerçada em um sistema compartilhado pelos membros de uma organização, refletindo a necessidade de apresentar uma Gestão de Conhecimento capacitada a armazenar os conhecimentos adquiridos através das melhorias de processos internos, da adoção de novas políticas internas e externas, absorção de ideias inovadoras desenvolvidas ao longo do tempo na organização e outras apresentadas por novos membros.

A Gestão de Conhecimento deve passar a fazer parte da cultura da organização para que todos os colaboradores entendam a sua necessidade. O sucesso e os benefícios na implementação de uma Gestão de Conhecimento em qualquer tipo de organização só é possível se a cultura organizacional for positiva em relação à geração, partilha, socialização e transferência de conhecimento (LUCHESE, 2012).

## **O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**

Para Rezende (2008), “o planejamento estratégico da organização é um processo dinâmico, sistêmico, coletivo, participativo e contínuo para determinação dos objetivos, estratégias e ações da organização”.

Cardoso Júnior (2005) diz que o planejamento estratégico é a ferramenta determinante, o ponto de partida da organização e tem como função antecipar o que a organização deverá

fazer e quais objetivos deverão ser atingidos, definição das estratégias que ajudarão a colocar em prática a execução dos objetivos e também a sobrevivência da organização. Dessa forma, Potter (1997) complementa que o planejamento tem como propósito adotar medidas decisivas para a condução das atividades em relação ao seu plano, aumentando a probabilidade de que no futuro, a organização estará no lugar certo e na hora certa, oferecendo uma visão de futuro, independente do tamanho da empresa.

Sendo assim, o planejamento estratégico é a ferramenta que define os objetivos da empresa e as estratégias que serão utilizadas para conquistá-los, permite que organização desempenhe suas atividades de maneira estável, em um ambiente controlado, integrando os setores da administração.

### **O Planejamento Estratégico na Logística**

O planejamento estratégico na logística é um processo de muita compreensão e de diferentes elementos que se interagem como termos de troca e de custo total para a empresa. Por isso definimos o planejamento estratégico como um processo unificado, compreensivo e integrado para se alcançar à vantagem competitiva através do valor acrescentado e do resultado em satisfazer o cliente (MEIRELES, 2012).

Com a evolução do mercado de atuação da empresa, até mesmo fora de seus domínios territoriais de origem, é preciso um planejamento estratégico minucioso e com afinidades no seu novo local/atividade, ou seja, é preciso desenvolver um planejamento estratégico voltado

para os novos negócios, mas antes disso, é necessário que a empresa esteja preparada para se precisar mudar sua Cultura Organizacional.

O planejamento estratégico é fase onde o administrador definirá com antecedência o que a organização deverá fazer e quais objetivos deverão ser atingidos e com o olhar organizacional vê a empresa como um todo. Uma das maiores intenções do planejamento estratégico é identificar as oportunidades e as ameaças do sistema com o objetivo de fortalecer as metas de longo prazo e dessa forma tomar medidas decisivas para a compreensão e com finalidade definir de que maneira a organização aplicará os seus recursos como meios para alcançar os objetivos propostos.

A evolução das atividades de logística e *supply chain* nas empresas é uma realidade, a finalidade das funções logísticas tem aumentado, assim como a complexidade das mesmas, a



incorporação de áreas como produção, suprimentos, planejamento da demanda e até mesmo marketing, tem provocado certas divergências entre planejamento estratégico, visão de futuro e cultura organizacional.

Na medida em que a cultura pode ser um empecilho ao planejamento estratégico de uma organização, não restará outra opção se não a de torná-la objeto de análise. O gestor precisa ser conhecedor do ambiente ao seu redor, compreendendo seus processos e sistemas para que haja a possibilidade de controlá-lo e manipulá-lo (MUNIZ, 2009).

Seja qual for a linha de ação da organização, o caminho a ser percorrido passa pela Gestão de Conhecimento, a qual terá a responsabilidade de avaliar e manter aquilo que será útil para a nova empreitada, principalmente, porque a logística, na prática, é uma sequência de processos interligados e mutuamente dependentes.

## **A CULTURA ORGANIZACIONAL E A GESTÃO DO CONHECIMENTO**

Na atualidade, a gestão do conhecimento organizacional, tem papel de grande relevância no planejamento, pois permite reunir e integrar conhecimentos, pessoas e a organização em um mesmo ambiente de trabalho. Essa aproximação resulta em geração de ideias que devem ser gerenciadas de forma a subsidiar as atividades de rotina ou de exceção da organização, contribuindo como diferencial positivo entre organizações que incorporam esse tipo de gestão.

O conhecimento é o resultado do processo de agregação de informação e interação dos indivíduos, capacitando-o para tomada de decisão de acordo com o contexto (CARVALHO, 2012). Segundo Davenport (1998, apud CARVALHO, 2012) conhecimento é a informação que, devidamente tratada muda o comportamento do sistema.

Neste sentido, a gestão do conhecimento, é interpretada como conjunto complexo de conhecimentos, adquiridos pela organização, utilizados para subsidiar novas estratégias.

Para Valentim (2003), só é possível realizar a gestão do conhecimento, em qualquer organização, se a cultura for positiva em relação a geração, compartilhamento/socialização e transferência de conhecimento.

Após a visualização de toda a problemática que envolve as divergências entre Cultura Organizacional e Planejamento Estratégico, verifica-se que o meio mais eficiente de dirimir tais implicações é através da Gestão do Conhecimento, e como forma de perenizar o conhecimento da organização, sugere-se a criação da “célula do conhecimento”, esta formada

por profissionais de várias áreas que teriam a incumbência de registrar, catalogar, e compartilhar todas as novas ideias e inovações apresentadas pelos colaboradores, serviria

como um banco de dados a ser utilizado sempre que houver características da cultura organizacional que afetem o planejamento estratégico ou em decorrência de alguma das variáveis, já discutida nesse artigo.

## **METODOLOGIA**

Esta pesquisa se caracteriza por ser aplicada, de natureza qualitativa e por seu caráter exploratório. Este tipo de pesquisa tem como principais características a informalidade, a flexibilidade e a criatividade, procurando obter um primeiro contato com a situação a ser pesquisada ou um melhor conhecimento sobre o objeto em estudo (Samara e Barros, 2002).

Tem também a natureza exploratória onde, segundo Gil (2008), tem como característica o envolvimento de um levantamento bibliográfico, entrevistas com as pessoas que interagem com o problema pesquisado e a análise de exemplos. Tendo também a pesquisa o caráter qualitativo, não busca enumerar ou medir o evento analisado, muito menos empregar métodos estatísticos, porém se fez necessário usar gráficos para expressar as opiniões dos entrevistados na análise dos dados, sendo a mesma executada em Instituição Militar na cidade de Manaus/AM, via aplicação de questionário semiestruturado. Tendo como propulsor o estudo comparativos.

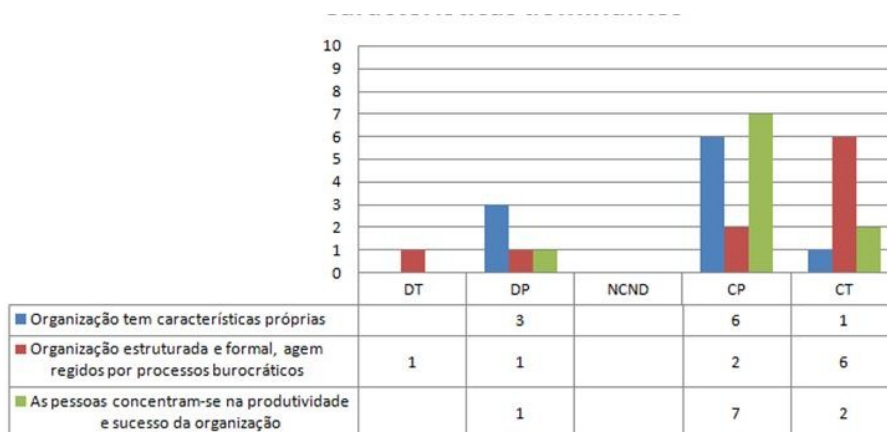
A pesquisa foi amparada por tabelas e considerações, sob essa perspectiva, é um estudo exploratório preliminar cuja intencionalidade é contribuir substancialmente para a discussão já iniciada sobre o tema em questão.

Os dados foram ordenados em uma matriz e analisados os itens com maior pontuação. As perguntas exigiram respostas como DT: Discordo Totalmente; DP: Discordo Parcialmente; NCND: Nem Concordo, nem Discordo; CP: Concordo Parcialmente e CT: Concordo Totalmente.

## ANÁLISE DOS RESULTADOS

Cultura Organizacional:

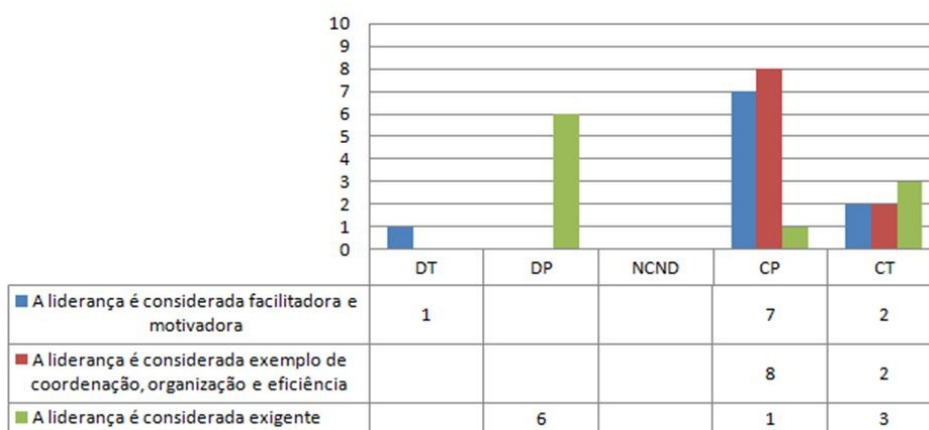
**Tabela 1 – Características Dominantes**



**Fonte:** Elaborada pelos autores.

No tocante das características dominantes da organização, verifica-se que os consultados vêem que a organização possui características próprias, regida por processos burocráticos e concentram-se na produtividade e no sucesso organizacional.

**Tabela 2 – Liderança Organizacional**

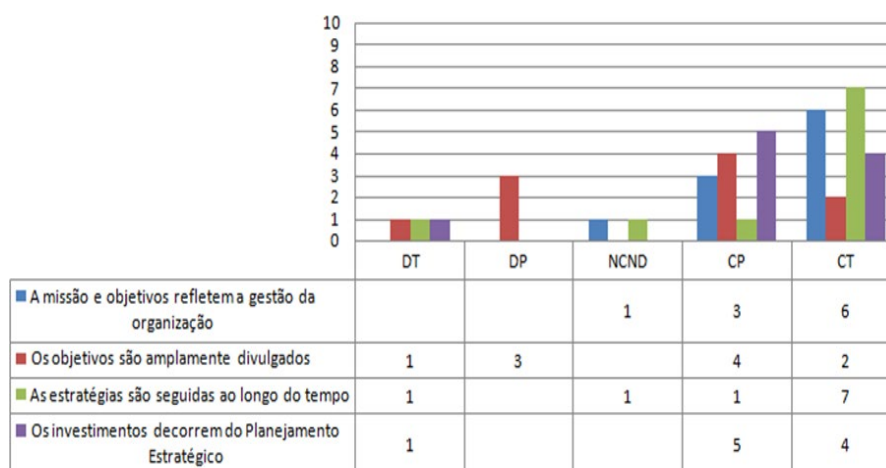


**Fonte:** Elaborado pelos autores

Quanto à liderança, consideram seus gestores facilitadores e motivadores, exemplos de coordenação, organização e eficiência, apesar de exigentes.

Planejamento Estratégico:

**Tabela 3 – Percepção de Planejamento estratégico**



**Fonte:** Elaborado pelos autores

A população consultada percebe que a missão e objetivos refletem a gestão da organização, que as estratégias são seguidas e que os investimentos decorrem do Planejamento Estratégico. Porém há uma divergência: alguns consultados relataram que os objetivos não são amplamente divulgados para o efetivo da organização;

Quando questionados sobre as competências de seus gestores, foi quase unânime que os mesmos possuem liderança, comprometimento, sabem trabalhar em equipe e tomam decisões acertadas.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Manter a empresa pulsante no seu ramo de atuação, remete à condição de pleno conhecimento das transformações, incorporando na sua cultura organizacional, o uso adequado da Gestão de Conhecimento, como uma sistêmica regra, em constante evolução,

para atingir objetivos propostos da organização. Visualizada esta cinemática, a Cultura Organizacional implica diretamente no planejamento, embasando as atividades logísticas e define as normas que irão nortear a empresa em busca dos seus objetivos estratégicos.

Portanto é perceptível que a organização que possui uma cultura organizacional estabelecida e que seus colaboradores são agentes participantes da mesma, tem maiores chances de não se desviar dos objetivos propostos em seus planejamentos.

Como contribuição o trabalho propõe a implantação de um sistema básico para a

Gestão do Conhecimento, onde haverá troca de informações quanto à resolução de problemas habituais ou que possam surgir, criando o hábito das boas práticas nos processos.

Para um trabalho futuro, aplicar o mesmo estudo em uma organização não militar e confrontar as duas perspectivas.

## REFERÊNCIAS

CARDOSO JÚNIOR, Walter Felix. **Inteligência Empresarial Estratégica: Métodos de implantação de Inteligência Competitiva em organizações.** Tubarão: Editora Unisul, 2005.

CARVALHO, Fabio Câmara Araújo de (Org.). (2012). **Gestão do Conhecimento.** São Paulo: Pearson. DIAS, Reinaldo. (2013). **Cultura Organizacional: Construção, Consolidação e mudanças.** São Paulo: Atlas. GEERTZ, Clifford. (2011). **A interpretação das culturas.** Rio de Janeiro: LTC.

KOTLER, Philip. (2000). **Administração de marketing.** 10. ed. São Paulo: Pearson Prentice-hall.

LUCHESI, Eunice Soares Franco. (2012). **Gestão do Conhecimento nas Organizações.** São Paulo: Companhia de Engenharia de Tráfego. Disponível em: <[http://www.cetsp.com.br/media/117897/nota técnica 221.pdf](http://www.cetsp.com.br/media/117897/nota_tecnica_221.pdf)>. Acesso em: 19 ago. 2017.

MEIRELLES, William Augusto de. (2012). **A função do Planejamento Estratégico na Logística.** Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/a-funcao-do-planejamento-estrategico-na-logistica/66684/>>. Acesso em: 21 ago. 2017.

MOGGI, Jair. (2007). **A célula como modelo de gestão.** Disponível em: <<http://www.adigodesenvolvimento.com.br/a-celula-como-modelo-de-gestao/>>. Acesso em: 09 set. 2017.

MORAES, Leonardo Barbosa de. (2013). **Cultura Informacional: Proposta de integração conceitual e modelo com o foco organizacional.** 2013. 203 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciência da Informação, Escola de Ciência da Informação, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Disponível em: <[http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/ECIC-9E9EVA/tese\\_cultura\\_informacional\\_leonardo\\_b\\_de\\_moraes.pdf?sequence=1](http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/ECIC-9E9EVA/tese_cultura_informacional_leonardo_b_de_moraes.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 14 ago. 2017.

MUNIZ, Cláudia Ximenes dos Santos. (2009). **Atuação do pedagogo empresarial na área de RH num call center.** 2009. 41 f. Monografia (Especialização) - Curso de Gestão de Recursos Humanos, Universidade Cândido Mendes, Niterói, Disponível em: <[http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias\\_publicadas/n203039.pdf](http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/n203039.pdf)>. Acesso em: 17 ago. 2017.

PORTER, Michael. **Estratégia Competitiva – Técnicas para Análise de Indústrias e da Concorrência.** 7ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

REZENDE, Denis Alcides. (2008). **Planejamento Estratégico para organizações privadas e públicas**: Guia prático para elaboração de projeto de plano de negócios. Rio de Janeiro: Brasport, Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=dMy8aSbkmz4C&printsec=frontcover&dq=planejamento+estratégico&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwiv2qiz1qvXAhUDgpAKHbDtDX0Q6AEITzAH#v=onepage&q=planejamento+estratégico&f=false>>. Acesso em: 21 ago. 2017.

SCHEIN, Edgard Henry. (2009). **Cultura organizacional e liderança**. São Paulo: Atlas.

VALENTIM, Marta Lúcia Pomim; WOIDA, Luana Maia. (2004). Cultura Organizacional no Processo de Inteligência Competitiva. **Revista de Ciência da Informação**. São Paulo. Disponível em: <[http://basessibi.c3sl.ufpr.br/brapci/\\_repositorio/2010/01/pdf\\_afd6dcc95f\\_0007624.pdf](http://basessibi.c3sl.ufpr.br/brapci/_repositorio/2010/01/pdf_afd6dcc95f_0007624.pdf)>. Acesso em: 09 set. 2017.

## CAPÍTULO 3

### A RESPONSABILIDADE CIVIL DO PERITO CONTADOR

Francisco Apolaino Albuquerque, Professor, Pós-Doutor em Direito Penal e Garantias Constitucionais

#### RESUMO

O contador busca aprimorar seus conhecimentos técnicos a fim de ter uma boa relação com seus clientes, e, por conseqüente, ajudá-lo quanto à prática contábil. É necessário que o contador compreenda como a responsabilidade civil se insere em seu exercício profissional. O principal objetivo deste trabalho é analisar normativa e eticamente a responsabilidade civil do contador no exercício profissional. Assim, analisam-se o Código Civil Brasileiro e o Código de Ética do Contador para melhor entendimento da temática, apresentando casos práticos nos quais o contador é responsabilizado civilmente. Utiliza-se como tipo de pesquisa a descritiva, com abordagem qualitativa, tendo procedimentos técnicos o método de pesquisa bibliográfica. Apresentam-se, ainda, os órgãos que regulamentam e fiscalizam a categoria dos contadores perante as atividades contábeis, descrevendo qual o principal objetivo de tais órgãos. Este trabalho traz o seguinte questionamento: qual a responsabilidade civil do contador no seu exercício profissional sob o ponto de vista ético e normativo? Diante da normatividade apresentada pelo Código Civil Brasileiro e pelo Código de Ética do Contador, Leis, doutrinas e jurisprudências, pode-se perceber que o profissional contábil não está isento da responsabilidade civil nas suas obrigações, podendo sua conduta culposa ensejar na reparação do dano causado.

**PALAVRAS-CHAVE:** Responsabilidade Civil. Profissional Contábil. Ética Profissional. Obrigações.

#### INTRODUÇÃO

O profissional contábil tem uma atuação no mercado de trabalho bastante ampla, possuindo importantes atividades que o torna elemento indispensável à vida social. Quando se fala em responsabilidade do contador, pode-se analisar o aspecto positivo quanto às suas ações de exercer um papel de extrema importância ao empresário e à sociedade.

Os profissionais contábeis têm sua responsabilidade diretamente ligada às atitudes que devem ser tomadas para o crescimento das empresas onde ele exerce suas funções. O comportamento deste profissional deve estar respaldado pela legislação, para que, no final, não recaia sobre ele a responsabilidade de arcar com os prejuízos que ele possa ter ocasionado.

Na busca de um conhecimento mais específico, quanto à responsabilidade civil do profissional contábil, observa-se a relevância científica e social da presente pesquisa, criando a oportunidade de reflexão por parte dos profissionais envolvidos.

A elaboração deste trabalho configura-se com objetivo geral de analisar normativa e eticamente a responsabilidade civil do contador no exercício profissional. E com objetivos específicos de contextualizar historicamente a ciência contábil e profissional do contador, compreendendo a responsabilidade civil no âmbito ético e normativo e analisar jurisprudencialmente as consequências da responsabilidade civil do contador.

Além do código de ética a ser seguido por esse profissional, existem as resoluções e leis que regem a categoria contábil e as convenções contábeis, bem como todo um aparato de imposições do Código Civil.

A metodologia utilizada neste trabalho é a pesquisa descritiva e bibliográfica, tendo como fonte o Código Civil e de Ética do Contador, legislação e livros relacionando comentários de autores, para assim obter uma melhor análise quanto ao assunto e compreender melhor os resultados conclusivos.

Com o aprofundamento deste assunto averigua-se que o profissional contábil tem uma ampla listagem de obrigações quanto aos seus atos, tendo a responsabilidade em seguir e cumprir a legislação que rege a sua categoria profissional.

Esse trabalho se justifica por ser um assunto de grande interesse no meio jurídico e contábil, pois a responsabilidade do profissional contábil está inserida no âmbito legal, além do seu aspecto técnico.

## **EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE**

A história da contabilidade está ligada às primeiras manifestações humanas da necessidade social, com o objeto material de que o homem sempre se dispôs para alcançar os fins propostos. Quando o homem começava a possuir maior quantidade de valores, buscava saber quanto poderiam render e qual a forma mais simples de aumentar as suas posses, portanto, muitas informações não eram de fácil memorização quando já em maior volume, requerendo registros (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO SERGIPE - CRC-SE, 2018).



A história da contabilidade teve algumas divisões de acordo com diversos estudiosos. Segundo o Professor Federigo Melis, podem ser citados quatro períodos diferentes como: História Antiga de 8.000 anos atrás até 1.202 de nossa era; História Média que vai de 1202 á 1494; História Moderna, de 1494 á 1840 e História Contemporânea, de 1840 até os dias de hoje (CRC-SE, 2018).

No período da História média, surgiu o *tratactus de computis et scripturis* (contabilidade por partidas dobradas), do Frei Luca Pacioli, em teoria dos números positivos e negativos, obra que contribuiu para ter a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE MINAS GERAIS - CRC-MG, 2018).

Luca Bartolomeo de Pacioli é considerado o pai da contabilidade, nasceu em 1445, na Itália. Tornou-se um Monge Franciscano e professor de matemática. Teve sua primeira obra escrita no ano de 1470 de matemática, na área de álgebra, mas a sua publicação de maior importância, foi em 1494 *Summa de Aritmetica, Geometria, proportioni et propotionali* (coleção de conhecimentos de Aritmética, Geometria, proporção e proporcionalidade), na qual explicava os conceitos de contabilidade e escrituração. Para alguns historiadores, esta obra foi a chegada do nascimento da contabilidade. A obra de Luca Pacioli marcou o início da fase moderna da contabilidade, na qual abriu caminho para que várias obras viessem á ser escritas (ACADEMIA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO PARANÁ - ACCPR, 2018).

Segundo Palhares e Rodrigues (1992, p. 09),

A história da contabilidade está estreitamente ligada à história do comércio. Sabemos que o homem primitivo retirava da natureza apenas aquilo de que precisava para a sua subsistência. Gradativamente, ele passou a acumular bens e a trocá-los por outros.

Para Nagatsuka e Teles (2005, p. 01),

O surgimento e evolução da contabilidade confundem-se com o próprio desenvolvimento da humanidade. Nesse contexto, os estudos sobre as civilizações da antiguidade nos mostram que o homem primitivo já cuidava de sua riqueza, através, por exemplo, da contagem e do controle do seu rebanho.

Portanto, a contabilidade é uma ciência muito antiga, tendo em vista que o homem precisou controlar seus bens e tudo que surgia relacionado à sua necessidade, assim como trocar alguns bens por outros, e podemos analisar que os autores Palhares, Rodrigues, Nagatsuka e Teles têm pensamentos em comum uns com os outros.

## Conceitos da Contabilidade

A contabilidade é um instrumento de extrema importância. É um estudo e controle do patrimônio das empresas, onde são praticadas funções de controle, assim como registros dos atos e dos fatos, tendo seus resultados através das demonstrações dos registros contábeis dos fatos (BARROS, 2005).

Para Marion (2008, p.26),

A contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a *tomarem decisões*. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas.

Para Santos (2011, p.01),

A contabilidade é um sistema de contas composto por normas, regras e princípios para a acumulação, geração e análise de dados para atender a necessidade interna e externa de uma empresa. Na interna a própria administração do negócio e, na parte externa, as necessidades de acionistas, investidores, emprestadores de dinheiro, tributação do lucro pelo Estado etc.

Para Marion (2008) a Contabilidade está relacionada á um instrumento, onde através desse instrumento têm-se informações para tomar decisões relacionadas á empresa. Já o Autor Santos (2011), relaciona contabilidade á um sistema, composto por normas, regras e princípios, onde através de geração de dados atende as necessidades internas e externas da empresa.

Segundo Marion (2005, p. 26),

O objetivo principal da contabilidade, portanto, conforme a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade é o de permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. A contabilidade mede os resultados das empresas avalia o desempenho dos negócios, dando diretrizes para as tomadas de decisões.

Hodiernamente, toda empresa necessita de uma contabilidade seja ela de grande ou de pequeno porte, independente da sua tributação. Podemos analisar que a contabilidade vem evoluindo cada vez mais, proporcionando informações com mais clareza a quem se utiliza e necessita dela, onde, através dos diversos sistemas de contabilidade que se utiliza, pode-se fazer, por exemplo, alguns simples lançamentos e assim serem gerados vários tipos de relatórios, assim como gerar os diversos tipos de demonstrações, podendo assim avaliar

de como está à situação da empresa. Onde no passado, não teria uma velocidade de informações tal como temos hoje.

## **O CONTADOR**

O profissional Contábil é responsável por lidar com toda área financeira, econômica e patrimonial de uma empresa, devendo possuir requisitos para que possa desempenhar suas atividades com honestidade, competência e conforme o que estabelecem as leis.

A profissão Contábil é regulamentada pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que tem como principal finalidade orientar, normalizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos CRC - Conselhos Regionais de Contabilidade (CFC, 2018).

O contabilista pode ser classificado em duas categorias: Contador, aquele que obtém o título de Bacharel em Ciências Contábeis através de nível superior e o Técnico em Contabilidade, formado através do nível médio (MARTINS, 1997).

O autor Fortes ainda complementa afirmando que, para exercer a profissão tanto o técnico como o contador, precisa-se estar devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade – CRC do seu estado (FORTES, 2001).

O contador é o profissional responsável pelos registros dos fatos que originam os demonstrativos e os relatórios contábeis que apresentam o histórico econômico-financeiro das empresas (FORTES, 2001).

Os usuários da Contabilidade são pessoas físicas ou jurídicas, podendo ser classificados como usuários internos (que têm diretamente vínculo empregatício com a empresa), ou externos (como acionistas, fornecedores, instituições financeiras, governo) (MARION, 2005).

O profissional contábil, no exercício de sua profissão, além de executar as suas tarefas, tem que observar as normas que estabelecem como deve processar a sua conduta profissional e quais os procedimentos técnicos a serem executado, tendo ele como função fornecer aos usuários da contabilidade, informações de acordo com suas necessidades, estando sob as suas responsabilidades organizar e executar serviços de contabilidade em geral.

Segundo Lisboa (1997, p. 130),

Através de sua competência, o profissional de contabilidade mostra o quanto pode ser útil e sofisticado em sua produção de informação, através de sua produtividade, ele consegue otimizar o tempo disponível, de sorte a produzir mais informações, por meio da sociabilidade, ele mostra como lidar com o cliente e como cruzar a fina linha entre relatar a verdade e não perder o cliente, acrescido de novas oportunidades na carreira.

Além da Graduação é necessário que o contador tenha conhecimentos avançados, assim como, ter um hábito de leitura, planejamento de trabalho, e segurança diante de problemas, podendo assim ser bastante flexível diante deles.

De acordo com Sá (2001, p. 130),

A profissão contábil consiste em um trabalho exercido habitualmente nas células sociais, com o objetivo de prestar informações e orientações baseadas na explicação dos fenômenos patrimoniais, ensejando o cumprimento de deveres sociais, legais, econômicos, tão como a tomada de decisões administrativas, além de servir de instrumentação histórica da vida da riqueza.

Portanto, a contabilidade é uma profissão, a qual requer que o contador esteja sempre em atualização constante e um cuidado quanto á uma informação verídica para com os seus clientes.

## ÉTICA

O profissional contábil, além de ter uma boa formação, caráter, bons hábitos e ter conhecimento quanto aos seus direitos e deveres, deve possuir um dos atributos mais importantes no que diz respeito a sua conduta, que é a ética.

Conforme Martins (1997, p.24), “de forma Simplificada, pode-se definir o termo *ética* como sendo um ramo da filosofia que lida com o que é moralmente bom ou mau, certo ou errado”. Pode-se dizer, também, que *ética* e filosofia da moral são sinônimos.

Segundo Fortes (2002, p.89), “a ética decorre da história e cultura das sociedades, definindo o que é considerado bem ou mal”.

De acordo com Sánchez Vásquez (2014, p.23) “a ética é a teoria ou ciência de comportamento moral dos homens em sociedade. Ou seja, é ciência de uma forma específica de comportamento humano”.

Pode-se observar que Fortes e Martins relacionam pensamentos em comum quando dizem que a ética está relacionada ao que é bom ou mau. Já o autor Sánchez relaciona ao comportamento moral dos homens em sociedade. Diante de três autores diferentes e com

obras em períodos diferentes, pode-se perceber que a definição de ética tem palavras em comum, quando cada autor relaciona o seu conceito. Entende-se que a ética decorre do comportamento, relacionado à moral e a cultura.

## Ética profissional

O Código de Ética Profissional do Contador foi aprovado pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 803, de 10 de outubro de 1996. No seu artigo 2º, inciso I, dispõe sobre os deveres do Profissional de Contabilidade.

Art. 2º. (...)

I – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais. (...) (BRASIL, 1996).

Martins (1997, p. 58) relata que, “a ética profissional, ou moral profissional, denomina-se, também, deontologia. A deontologia compreende o estudo dos conceitos básicos do direito e do dever”.

Entende-se que a ética profissional é refletir sobre as ações realizadas pelo contador diante da sua profissão, devendo ser iniciada antes da sua prática profissional.

O objetivo central da ética profissional é demonstrar o sentido de justiça e decência em cada membro do grupo organizado (MARTINS, 1997).

De acordo com Fortes (2002, p. 117),

O Código de ética Profissional do Contabilista, como Fonte orientadora de conduta dos profissionais da classe contábil brasileira, tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os profissionais da contabilidade, sobretudo no exercício das suas atividades e prerrogativas estabelecidas na legislação vigente.

Os contadores, além das suas atividades a serem realizadas, têm a obrigação de seguir e de praticar seus atos, diante das exigências do código de ética a qual é determinado para a sua profissão. Com o descumprimento das normas éticas, serão realizadas as devidas penalidades, como a perda do registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC.

## RESPONSABILIDADE CIVIL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

De acordo com o dicionário de Rocha (1996), responsabilidade significa: “Qualidade de responsável; O dever de dar conta de uma coisa que se faz ou se mandou fazer; Imposição legal ou moral de reparar qualquer dano ou perda”.

Segundo Diniz (2006, p.39),

A Responsabilidade civil é aplicação de medidas que obriguem uma pessoa a reparar dano moral ou patrimonial causado a terceiros, em razão de ato por ele mesma praticado, por pessoa por quem ela responde, por alguma coisa e a ele pertence ou de simples imposição legal.

Segundo Oliveira (2005, p.37), “a responsabilidade civil abrange tanto a obrigação de reparar danos decorrentes de inadimplência, de má execução ou de atraso no cumprimento de obrigações e violação de outros direitos alheios”.

Conforme o Código Civil, no art. 186, “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito” (BRASIL, 2002).

A responsabilidade civil é a obrigação que o autor responde moralmente ou legal pelos próprios atos, reparando os danos causados á terceiros, em decorrência dos seus atos praticados.

O profissional de contabilidade exerce um papel fundamental e de grande importância ao empresário, onde ele é responsável por manter, organizar e assinar os balanços contábeis da empresa ou organização (ROCHA, 2014).

De acordo com C/C - Lei 10.406/02,

Art. nº 1.178 C/C, os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito. Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor (BRASIL, 2002).

O Art. 1.178, do Código Civil, relata que os contabilistas são tão responsáveis quanto os empresários em processos judiciais, sendo solidários á empresa.

O contador deve orientar seu cliente ou empregador quanto á obrigatoriedade dos procedimentos a serem adotados pela empresa, no que diz respeito à área fiscal e contábil, evitando, assim, um futuro problema, sendo de sua responsabilidade essas orientações.

A resolução do CFC nº 987/03 trata dos deveres do contabilista ou da organização. No art. 1º, relata quanto á contratação dos serviços contábeis, onde deverá ser um contrato por escrito da prestação dos serviços, servindo, assim, como garantia para estabelecer os limites da responsabilidade profissional (BRASIL, 2003).

Os profissionais que não cumprirem com essa formalidade serão autuados, de acordo com a resolução do CFC nº 960/03, em seu art. 24 que trata:

Art. 24. Constitui infração: XIV- deixar de apresentar prova de contratação dos serviços profissionais, quando exigida pelo CRC, a fim de comprovar os limites e a extensão da responsabilidade técnica perante cliente ou empregador, ou ainda, e quando for o caso, servir de contraprova em denúncias de concorrência desleal.

Parágrafo único. O CFC classificará as infrações segundo a frequência e a gravidade da ação ou omissão, bem como os prejuízos dela decorrentes.

Art.25. As penas consistem em: I-multas; II- advertência reservada; III- censura reservada; IV- censura publica; V- suspensão do exercício profissional; VI- cancelamento do registro profissional (BRASIL, 2003).

Em relação ao contrato de prestação de serviço, é indispensável a elaboração do contrato por escrito, evitando assim multas, advertências e até mesmo o cancelamento do registro profissional.

## ÓRGÃOS REGULAMENTADORES

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) são os órgãos responsáveis pela fiscalização do exercício da profissão contábil. Atuam com compromisso legal previsto no Decreto-Lei nº 9.295/46, art. 2º.

Art. 2º A fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade a que se refere o Art. 1º. (BRASIL, 1946).

Os Órgãos fiscalizadores têm como objetivo valorizar a imagem da profissão, assim como a proteção ao usuário da contabilidade. Para isso, eles se utilizam de uma Conscientização coletiva e individual à classe, utilizando-se dos meios restritivos e coercitivos que se justifiquem com a dignidade, responsabilidade e respeito aos princípios profissionais, fazendo com que as fiscalizações tenham como resultado benefícios á sociedade (CFC, 2018).

## ANÁLISE JURÍDICA

Diante das considerações teóricas apresentadas, bem como diante da normatividade trazida pelo Código Civil Brasileiro e Código de Ética do Contador, pertinente à responsabilidade civil do contador no exercício da sua profissão, pode-se analisar dois julgados de Tribunais brasileiros, nos quais o contador é responsabilizado civilmente.

Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul TJ-RS - Apelação Cível: AC 70046201687

RS:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MATERIAIS C/C PEDIDO DE DANOS MORAIS. RESPONSABILIDADE CIVIL. CONTADOR. I. Inexistindo prova para eximir o contador de responsabilidade por ter enviado declarações de contribuições e tributos fiscais intempestivamente, deve restituir ao autor a multa sofrida em decorrência do ato. II. Para que o contador seja responsabilizado pelo não pagamento de PIS e COFINS, necessária a comprovação de que estes efetivamente estavam sob a sua incumbência. III. Quando o nome da empresa não está maculado somente por culpa de ato desidioso do contador, não há prejuízo efetivo a justificar reparação por dano moral. DERAM PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO. UNÂNIME. (Apelação Cível Nº 70046201687, Décima Sexta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ergio Roque Menine, Julgado em 28/02/2013). (Grifo do autor).

Constata-se no caso supra, que se trata de uma ação de indenização de natureza material e moral, contra o contador, onde se verifica o envio de declarações de contribuições e tributos fiscais fora do prazo legal, pelo profissional contábil. Em grau de recurso, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul responsabilizou civilmente o contador por tal encaminhamento fora do prazo e o eximiu da responsabilidade acerca do não pagamento do PIS e COFINS, por não ter sido provado nos autos que tal incumbência era sua. No contexto do dano moral, o Tribunal entendeu que não se observa obrigação de reparação por parte do contador, haja vista que possível mácula ao nome da empresa não foi ocasionado por culpa exclusiva do profissional contábil.

Percebe-se, portanto, que seja na 1ª ou 2ª Instância, que o contador foi responsabilizado civilmente, devendo haver uma reparação dos danos materiais, em decorrência da não observação de prazos legais.

Deve-se, então, trazer à baila, dentro do contexto da presente pesquisa, a importância que o profissional contábil deve atribuir às suas funções e atribuições, que necessitam



inclusive estar discriminadas de forma objetiva e clara, por exemplo, em um contrato de prestação de serviço.

Seguindo a análise jurisprudencial concernente à responsabilidade civil do contador, tem-se julgado do tribunal de Justiça de Mato Grosso do Sul TJ-MS: 08198801020158120001 MS 0819880-10.2015.8.12.0001:

E M E N T A – APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E MATERIAIS – RESPONSABILIDADE DO CONTADOR POR ATOS QUE CAUSARAM PREJUÍZO À PESSOA JURÍDICA PELA QUAL ELE PRESTA SERVIÇOS DE CONTABILIDADE – CULPA CONCORRENTE DA EMPRESA PARA OS ATOS QUE DERAM ORIGEM A DÉBITO TRIBUTÁRIO – DANO MORAL À PESSOA JURÍDICA – NÃO CONFIGURADO – SENTENÇA MANTIDA – RECURSO IMPROVIDO. O Contabilista, no exercício de suas funções, é pessoalmente responsável pelos atos que, por culpa sua, vierem a causar prejuízos à pessoa jurídica a qual presta serviços de contabilidade – inteligência do parágrafo único do art. 1.177 do Código Civil de 2002. Aquele que colabora para o resultado lesivo deve responder pela culpa concorrente. Para que a pessoa jurídica sofra danos em sua honra objetiva, com o conseqüente dever de indenizar pelo responsável, faz-se mister que a sua reputação e imagem sejam abaladas no meio comercial. (TJ-MS 08198801020158120001 MS 0819880-10.2015.8.12.0001, Relator: Des. João Maria Lós, Data de Julgamento: 23/05/2017, 1ª Câmara Cível). (Grifo do autor).

Tal processo refere-se à apelação interposta por contador que foi condenado ao pagamento de indenização por danos materiais à empresa do ramo alimentício. Tal indenização refere-se às diferenças entre impostos pagos pela empresa no ano de 2015. A autora da ação requereu a condenação do contador em virtude de suposta má prestação no serviço de contabilidade contratado. O contador recorreu, alegando que a empresa teve culpa concorrente no não fornecimento dos documentos fiscais necessários à emissão das guias, bem como, estaria com uma filial irregular perante o fisco, sendo esses motivos para sua exclusão do Simples Nacional.

No acórdão da apelação interposta pelo contador, o Tribunal negou-lhe provimento, pois, ao analisar a documentação do processo, constatou que no contrato de prestação de serviços de contabilidade firmado entre as partes, constava cláusula prevendo que seria de responsabilidade do contador a emissão das guias de impostos mensais, dentre elas, as guias referentes aos parcelamentos. Não tendo sido geradas pelo contador na data limite, fato este que foi o verdadeiro responsável pela exclusão do programa de parcelamento simplificado.

Nos dois casos, o Contador foi responsabilizado, onde, no primeiro caso, teve parcial provimento ao recurso, porém, no segundo o seu recurso, foi totalmente improvido.

## **METODOLOGIA**

O presente trabalho utilizou-se para a elaboração, uma pesquisa descritiva, onde, baseada em leis, normas e códigos de éticas, assim como citações de autores, demonstra uma explanação quanto à conduta que o Contador deverá seguir diante da realização das suas atividades profissionais.

Conforme Gil (2010, p.27), “As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”.

Com uma abordagem qualitativa diretamente de leis e de princípios analisados que envolve o profissional contábil.

De acordo com Richardson (1999, p.80), “o método qualitativo pode contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Quanto ao procedimento técnico, usou-se o método de pesquisas bibliográfica, tendo como fonte de pesquisa, comentários de autores, legislação, Código Civil e de Ética do contador, e livros como fontes primárias, buscando ter uma melhor análise para a compreensão dos resultados conclusivos.

Segundo Marconi (2001, p.56), “Trata do levantamento de toda pesquisa a bibliografia já publicada em forma de livros, revistas científicas, publicações avulsas, imprensa escrita, periódicos, anuais, trabalhos científicos etc.”.

Dessa forma, buscaram-se resultados conclusivos e um posicionamento, dentre as fontes estudadas e analisadas, com objetivo de esclarecer o tema abordado.

## **CONCLUSÃO**

O presente trabalho teve como objetivo analisar, normativa e eticamente, à luz da legislação e Jurisprudência nacional, a responsabilidade civil do contador no exercício profissional.

Dentre as normas do Código Civil Brasileiro, os profissionais contadores passam a ser mais cobrados, tanto pelos clientes, como pelos órgãos regulamentadores de fiscalização.

Assim como o Código Civil, é indispensável o Código de Ética do Contador, pois, é diante dele, que o contador executa suas atividades com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, evitando prejuízos de dignidade e independência profissional.

Cabe aos profissionais contabilistas prestar o melhor serviço aos seus clientes, estando preparado para as mudanças e atualizações, frente a novas alterações da legislação, buscando sempre ter a educação contínua para melhor prestação dos seus serviços.

Em relação à responsabilidade do contador, este está sujeito aos eventuais danos no exercício da sua profissão, desde que não cumpra suas obrigações quanto aos seus atos, podendo ser julgado diante dos possíveis casos e ser responsabilizado.

Neste sentido, conclui-se que a responsabilidade civil do contador, no exercício da sua profissão, é considerada uma obrigação de resultado, onde o profissional contábil presta toda assistência de informações e atinge todos os resultados esperado pelo cliente.

## REFERÊNCIAS

ACCPR, Academia de Ciências Contábeis do Paraná. **Luca Bartolomeu de Pacioli, “O pai da contabilidade”**. Disponível em <<http://www.accpr.org.br/frei-luca-pacioli/>> Acesso em 28 jan 2019.

BARROS, Sidney Ferro. **Contabilidade Básica**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2005.

BRASIL. **Decreto-Lei N°9.295, de Maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm)> Acesso em: 28 jan 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei N° 10.406 de 10 de Janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110406.htm)> Acesso em 03 fev 2019.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC N° 803, de outubro de 1996**. Código de Ética Profissional do Contador. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1996/000803](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1996/000803)> Acesso em: 02 mar 2019.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC N° 987, de 15 de dezembro de 2003**. Regulamenta a obrigatoriedade do contrato de prestação de serviços contábeis e dá outras providências. Disponível em: <

[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2003/000987](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000987)> Acesso em 02 mar 2019.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC N° 960/03.** Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res960.htm>> Acesso em 25 jan 2019.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **O conselho.** Disponível em: <<http://cfc.org.br/oconselho/>> Acesso em: 29 dez 2018.

CRC-MG, **História da Contabilidade.** Disponível em: <<http://www.crcmg.org.br/conteudo/ver/id/17/historia-da-contabilidade>> Acesso em 28 dez 2018.

CRC-SE, **História da Contabilidade.** Disponível em: <[http://www.crcse.org.br/inst\\_historia.php](http://www.crcse.org.br/inst_historia.php)> Acesso em: 28 dez 2018.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil.** 2006.

FORTES, José Carlos. **Manual do Contabilista.** Vitória: Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Espírito Santo, 2001.

\_\_\_\_\_. **Ética e Responsabilidade profissional do Contabilista.** 1. ed. Fortaleza: Editora Fortes, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética geral e profissional em contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1997.

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Básica.** 8. ed. – 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica:** para o curso de Direito. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu (Dir.); Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIEPECAFI. **Ética geral e profissional em contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

NAGATSUKA, Divane Alves da Silva; TELES, Egberto Lucena. **Manual de contabilidade Introdutória.** 1. ed. São Paulo: Editora Cromosete, 2005.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Responsabilidade civil e penal do profissional de contabilidade.** São Paulo: IOB-Thomson, 2005.

PALHARES, Antonio; RODRIGUES, Laércio de Castro. **Introdução a Contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Editora Scipione, 1992.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Ruth. **Minidicionário**. São Paulo: Editora Scipione, 1996.

ROCHA, Caio. **Responsabilidade do Contador**. Postado em 15 de abril de 2014. Disponível em: < <http://contadores.cnt.br/noticias/tecnicas/2014/04/15/responsabilidade-do-contador.html>> Acesso em 14 dez 2018.

SÁ, Antonio Lopes de. **Ética Profissional**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Adolfo, **Ética**. 36ª .ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014.

TJ-RS. **APELAÇÃO CÍVEL: AC 70046201687 RS**, Relator: Ergio Roque Menine. DJ: 28/02/2013. Décima Sexta Câmara Cível. Jus Brasil, 2013. Disponível em: < <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/112653604/apelacao-civel-ac-70046201687-rs>>. Acesso em: 04 dez 2018.

TJ-MS. **PROCESSO: 08198801020158120001 MS 0819880-10.2015.8.12.0001**. Relator: Des. João Maria Lós. DJ: 23/05/2017. 1ª Câmara Cível. Jus Brasil, 2017. Disponível em: < <https://tj-ms.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/510312103/8198801020158120001-ms-0819880-1020158120001>> Acesso em: Acesso em 06 dez 2018.

## CAPÍTULO 4

### AVALIAÇÃO DO NÍVEL DE CONFIABILIDADE DAS INFORMAÇÕES DO RELATÓRIO DE GESTÃO DAS ENTIDADES PÚBLICAS

Gabriel Jesus de Souza, Mestrando em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia

#### RESUMO

Cabem às entidades da Administração Pública prestar informações detalhadas a Corte de Contas e à sociedade sobre sua gestão orçamentária, considerando o atingimento dos objetivos e metas físicas e financeiras, bem como as ações administrativas consubstanciadas em projetos, operações e atividades. Um dos instrumentos para realização da prestação de contas é o Relatório de Gestão. O objetivo central do artigo é avaliar o nível de confiabilidade das informações contidas nos Relatórios de Gestão elaborados pelas entidades públicas, além disso o artigo propõe comparar o nível de confiabilidade entre as entidades avaliadas. Os resultados indicam que a intenção das entidades avaliadas foi a de meramente atender o aspecto formal, desprezando o aspecto material e qualitativo do Relatório. O trabalho compõe-se de capítulos onde são abordadas as bases teóricas e normativas do Relatório de Gestão, outrossim são identificadas as características da informação constantes na literatura. No presente estudo, buscou-se realizar a revisão da literatura, pesquisas das fontes primárias da legislação, sítios eletrônicos e sistema de informações Siga Brasil. Por fim, há uma reflexão sobre as prováveis contribuições dessa análise crítica à sociedade, às entidades públicas e ao governo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Transparência. Relatório de Gestão. Controle Social. Nível de Confiabilidade. Características da Informação.

#### INTRODUÇÃO

De acordo com a Constituição Federal (1988) devem

[...] prestar contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que: utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda. Prestarão contas, também, as mesmas pessoas, caso assumam obrigações de natureza pecuniária em nome da União.

No contexto da prestação de contas, recentemente o TCU emitiu dois novos normativos definindo quais as unidades jurisdicionadas responsáveis para apresentação do Relatório de Gestão, além de conteúdo específico e prazo. Desse modo, compete às Entidades Públicas (como unidade jurisdicionada) prestar informações detalhadas sobre sua gestão ao Tribunal de Contas da União.

Assim, o Relatório de Gestão deve satisfazer diretamente a sociedade, cuja Carta Magna confere legitimidade no controle das ações dos gestores públicos. Não basta que o

Relatório de Gestão se fundamente na transparência, é indispensável que as informações contidas no Relatório de Gestão atendam às demandas da sociedade civil com garantia de confiabilidade, utilidade, tempestividade e integridade.

Com o objetivo de avaliar o nível de confiabilidade das informações do Relatório de Gestão, além de comparar o nível de confiabilidade dos Relatórios de Gestão entre as Entidades Públicas avaliadas, este artigo está estruturado em sete seções: após esta introdução, a segunda seção apresenta as definições e conceitos presentes na literatura, já a terceira aborda as definições da estrutura legal buscando contextualizar uma base normativa sobre o trabalho, a quarta aborda o aspecto das características da informação, a quinta seção traz explicações acerca da metodologia utilizada para a elaboração do estudo; já a sexta apresenta os resultados e discussão, além de organizar os dados coletados de cada instituição e analisá-los individual e conjuntamente; e por fim na última seção são apresentadas as conclusões do estudo.

## **DEFINIÇÕES E CONCEITOS NA LITERATURA**

Com o intuito de contextualizar uma base teórica para o desenvolvimento deste trabalho, são apresentadas algumas definições constantes de literaturas correlatas que se julgam relevantes para o entendimento do tema.

Para Alves (2011), o Relatório de Gestão Anual – ou apenas Relatório de Gestão – é um documento menos detalhista que o processo de contas anual. Segundo Alves (2011),

[...] o Relatório de Gestão Anual, além de ser uma peça integrante do processo anual de contas dos gestores indicados pelo TCU, constitui também um importante instrumento de prestação de contas, pois o caráter sistêmico das informações nele contidas permite a avaliação, pela sociedade, da eficiência, da eficácia e da efetividade da gestão, além de oferecer elementos para uma reflexão crítica sobre a importância social do órgão ou entidade emissor do relatório.

O 10º Seminário de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas (2013) informa que “o Relatório de Gestão é um instrumento para os órgãos de controle e de autorreflexão sobre a gestão, é também uma forma de prestar contas à sociedade, a partir de sua publicação na Internet”. Além disso, o Relatório deve também relatar as

práticas reais de sua gestão empreendidas no exercício determinado, de forma a propiciar a visão mais completa possível dessa gestão aos órgãos de controle e à sociedade em geral.

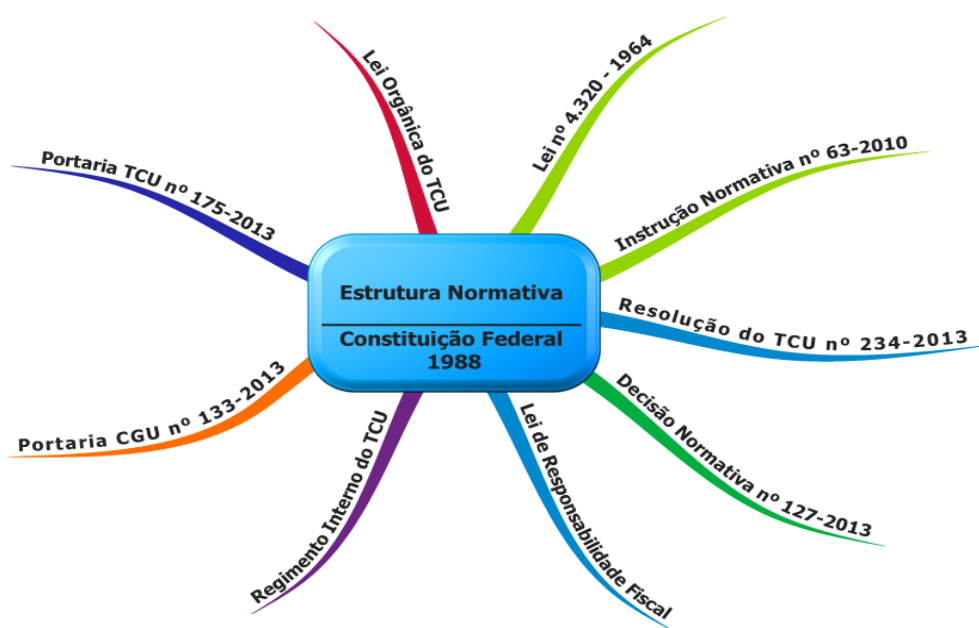
Lima (2011, p. 257) menciona que o Relatório de Gestão é considerado parte integrante dos processos de contas ordinárias, sendo a sua apresentação condição necessária para a admissibilidade dos processos de contas.

Em razão da complexidade do relatório de gestão ou da necessidade de acompanhamento mais tempestivo dos atos de gestão das unidades jurisdicionadas envolvidas, o TCU pode determinar a apresentação de relatórios de gestão parciais, em periodicidade inferior a um ano, que comporão o relatório de gestão final, conforme definido em decisão normativa (LIMA, 2011, p. 257).

## DEFINIÇÕES E CONCEITOS NA ESTRUTURA NORMATIVA

A seguir, são apresentados alguns conceitos sobre o Relatório de Gestão de acordo com a estrutura normativa vigente no Brasil, conforme apresentado na figura 1.

**Figura 1 - Estrutura Normativa no Brasil em 2013**



A Carta Magna de 1988 preceitua que

[...] prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.



Consoante a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (LOTUCU), integrarão a tomada ou prestação de contas, inclusive a tomada de contas especial, dentre outros elementos estabelecidos no Regimento Interno: o Relatório de Gestão.

A Instrução Normativa nº 63/2010, emitida pelo TCU, define que Relatório de Gestão é o conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial relativos à gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas, organizado de forma a possibilitar a visão sistêmica da conformidade e do desempenho desta gestão.

Para a Instrução Normativa 63/2010, os Relatórios de Gestão devem contemplar todos os recursos orçamentários e extra-orçamentários utilizados, arrecadados, guardados ou geridos pelas unidades jurisdicionadas, ou pelos quais elas respondam, incluídos os oriundos de fundos de natureza contábil recebidos de entes da administração pública federal ou descentralizados para execução indireta.

Ainda de acordo com a Instrução Normativa nº 63/2010, “os autos iniciais dos processos de contas serão constituídos de peças, destacando-se o Relatório de Gestão dos responsáveis, conforme conteúdos e formatos estabelecidos pelo Tribunal em decisão normativa.

De acordo com a Decisão Normativa nº 127/2013, a apresentação do Relatório de Gestão é de responsabilidade do dirigente máximo da unidade. No caso de Relatório de Gestão constituído na forma agregada, a responsabilidade pela apresentação é também do dirigente máximo de cada unidade cuja gestão foi agregada ao Relatório de Gestão da unidade apresentadora, como observado no quadro 1.

**Quadro 1 - Rol de Responsáveis**

Consolidação	Agregação
<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Somente os responsáveis da Unidade Jurisdicionada Consolidadora</li><li>➤ Não deve incluir responsáveis pelas Unidades Jurisdicionadas Consolidadas</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Responsáveis da Unidade Agregadora</li><li>➤ Responsáveis das Unidades Agregadas</li><li>➤ Rol individual para cada Unidade Jurisdicionada</li></ul>

Fonte: Elaboração do autor

A Resolução do TCU nº 234/2010 estabelece que os Relatórios de Gestão sejam recebidos pelo Tribunal exclusivamente por meio eletrônico de dados e de acordo com os prazos, formas e conteúdos definidos nas respectivas decisões normativas. Essa Resolução institui também que as unidades técnicas devem publicar, no Portal do Tribunal na internet, os relatórios de gestão das unidades jurisdicionadas vinculadas em até quarenta e cinco dias a contar da data limite fixada em decisão normativa.

Por sua vez, a Portaria do TCU nº 175/2013 institui que a elaboração do Relatório deve de ser pautada pela **objetividade, clareza e fidedignidade** na apresentação das informações, não só porque poderão ser oportunamente auditadas pelos órgãos de controle, mas, principalmente para propiciar uma visão realista da gestão, de forma a não fomentar interpretações parciais ou distorcidas e evitar o enaltecimento desproporcional dos aspectos positivos da gestão em detrimento de eventuais necessidades de aprimoramento.

Segundo a Controladoria Geral da União (CGU)<sup>1</sup>,

[...] A partir de uma reflexão dos avanços e obstáculos vivenciados pela gestão durante o exercício em análise, a Unidade Jurisdicionada (UJ) deverá elaborar o Relatório de Gestão, de forma **objetiva, crítica e abrangente**. No Relatório de Gestão, a UJ compartilhará como seus objetivos foram alcançados ou dificultados por fatos ou decisões ocorridos na sua gestão, antecipando os esclarecimentos às questões ou dúvidas que possam proceder dos órgãos de controle, de orçamento e finanças, ou da própria sociedade, ao buscar conhecer o desempenho da gestão da UJ no exercício contemplado. (Portaria CGU 133/2013)

## CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO

Alves (2011) explica que não basta que a informação esteja disponível. A informação, deve ser um instrumento de tomada de decisão e de *accountability*<sup>2</sup> necessita também ser pública, tempestiva, detalhada e precisa. De outra forma, restará prejudicado qualquer esforço que objetive a promoção da transparência.. Alves (2011) ainda corrobora que a informação é essencial não só para assegurar a transparência, o controle e a integridade da gestão pública; porém ela também é fundamental para a prevenir da corrupção e combater à corrupção.

---

<sup>1</sup>A Controladoria Geral da União atua conjuntamente com os gestores na avaliação e análise contínua da gestão, considerando a missão e os programas de governo das UJ. De forma específica, ações são realizadas para garantir o atendimento ao compromisso anual das UJ.

<sup>2</sup>Accountability é um termo da língua inglesa, sem tradução exata para o português, que remete à obrigação de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas a instâncias controladoras ou a seus representados. Outro termo usado numa possível versão portuguesa é responsabilização (Revista Brasileira de Ciências Sociais).

Moreira e Vasconcelos (2006) ressalta que a confiabilidade é o predicado que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, o elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação. Um dos fundamentos da confiabilidade é a veracidade, sendo os demais: completeza e pertinência do conteúdo.

Considera-se uma informação verdadeira aquela elaborada em rigorosa conformidade com as normas, regulamentos e legislações aplicáveis. Porém, em caso de ausência de norma específica, poder-se-á servir-se de técnicas e procedimentos. Como completeza, entende-se que a informação abrange todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar. Já a pertinência diz respeito ao fato do conteúdo divulgado estar em conformidade com sua denominação ou título (MOREIRA; VASCONCELOS, 2006).

Já Rezende (2009) avalia que “a confiabilidade da informação é um procedimento de suporte a tomadas de decisão e controle que auxilia gestores na busca de segurança da execução satisfatória dos processos, considerando suas barreiras, o seu desgaste e os fatores que influenciam seu desempenho”.

Conforme a Resolução CFC nº 1.374/11, a informação para ser útil precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

A Resolução CFC nº 1.374/2011 ainda anota que **relevante** é aquela informação capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes.

Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser *completa, neutra e livre de erro*. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível. (BRASIL, 2011)

Ainda de acordo com a Resolução CFC nº 1374/11,

[...] as características que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade são: **comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade**. Já **Comparabilidade** é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. E a **verificabilidade** ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar.

Sobre as características da informação, o Pronunciamento Conceitual Básico (R1), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), destaca que “as características qualitativas fundamentais da informação são **relevância e confiabilidade** (representação fidedigna)”.

O Pronunciamento Conceitual Básico (R1) reitera que a **tempestividade** significa ter informação disponível para os usuários da informação a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade. Contudo, em decorrência da necessidade dos usuários (sociedade, órgãos internos e externos) certa informação pode ter o seu atributo tempestividade prolongado.

E finalmente o Pronunciamento Conceitual Básico (R1) afirma que a classificação, a caracterização e a apresentação da informação com clareza, objetividade e concisão tornam a informação **compreensível**.

## **METODOLOGIA**

No presente estudo foi utilizada a técnica de análise documental como meio de obtenção e tratamento dos dados. Considerou-se na análise documental os relatórios entregues nos anos de 2011 e 2012, consoante os prazos definidos na Resolução do TCU nº 234/2010.

### **Definição da amostra**

A amostra por quotas constitui um tipo especial de amostra intencional, em que o pesquisador procura obter uma amostra que seja similar à população sob algum aspecto. A seleção de amostra por quotas é a forma mais usual de amostragem não probabilística. A amostra por quota é empregada quando se deseja obter informações de maneira rápida e barata (VELUDO, 2001)

Para definição da amostra por quotas, foram selecionadas as entidades públicas compreendidas na administração pública federal direta e indireta, consoante à legislação vigente.

Dentre as Unidades Jurisdicionadas obrigadas a apresentar o Relatório de Gestão foram selecionadas as seguintes entidades: 1 (uma) sociedade de economia mista (Petrobras), 1 (uma) empresa pública (Caixa Econômica Federal), 1(uma) autarquia (Departamento Nacional de Infraestrutura e Transportes), 1 (um) órgão da administração direta do poder Executivo (Secretaria da Receita Federal do Brasil), 1 (um) órgão do poder Legislativo (Câmara dos Deputados) e 1 (um) órgão do poder Judiciário (Tribunal Regional do Trabalho da 5ª Região/BA).

Para fins desse estudo, entendem-se como entidades públicas tanto os órgãos integrantes da administração direta do Estado pertencente aos três poderes quanto as entidades de personalidade jurídica própria da administração indireta).

### Critérios de avaliação do nível de confiabilidade

A avaliação do nível de confiabilidade será adotada conforme os critérios abaixo:

a) A nota em cada requisito (NR) será igual a: 2,00 (dois) pontos, caso a entidade **atenda plenamente requisito**; 1,00 (um) ponto, caso a entidade **atenda parcialmente** o requisito; 0,00 (zero) ponto, caso a entidade **não atenda o requisito**;

b) O cálculo da nota total (NT), será igual a soma das notas obtidas em todos os requisitos (verificabilidade, publicidade, tempestividade, clareza e completeza) que a compõem.

**Quadro 2 – Critérios de Avaliação**

Requisito	Detalhamento do Requisito
Verificabilidade	As informações contidas no relatório são descritas na totalidade de forma a garantir credibilidade da informação, bem como suas fontes
Publicidade	O relatório está disponível em site oficial da entidade pública, permitindo de forma fácil a acessibilidade da informação
Tempestividade	O relatório é entregue dentro do prazo exigido
Clareza	O relatório é claro e conciso de forma a facilitar a compreensão
Completeza	O relatório disponibiliza informação completa, bem estruturada e bem apresentada.
<b>Total</b>	

**Fonte:** Elaboração do Autor

Nesse sentido, o quadro 2 acima, demonstra o detalhamento de cada requisito visando subsidiar o avaliador na atribuição de notas das entidades avaliadas.

A elaboração da classificação do nível de confiabilidade das informações do Relatório de Gestão foi inspirada na “escala Likert”, utilizando-se uma escala pré-definida, conforme quadro 3 abaixo:

**Quadro 3 - Nível de Confiabilidade**

Nota Total (NT)	Nível de Confiabilidade	Resultado
Acima de 8	Alto	Satisfatório
Entre 6 e 8	Médio	Insatisfatório

<b>Menor que 6</b>	<b>Baixo</b>	<b>Insatisfatório</b>
--------------------	--------------	-----------------------

Fonte: Elaboração do autor

Na análise dos resultados, os níveis de confiabilidade “baixo” e “médio” foram considerados insatisfatórios. Já o nível “alto” foi considerado satisfatório, uma vez que demonstra excelência na qualidade da informação.

## **RESULTADOS E DISCUSSÃO**

Os resultados encontrados tiveram por objetivo expor a avaliação do nível de confiabilidade das entidades públicas, com base nos critérios de verificabilidade, publicidade, tempestividade, clareza e completeza. Os relatórios de gestão analisados foram obtidos dos sítios eletrônicos na internet das entidades públicas e dos órgãos de controle.

### **Avaliação geral de desempenho**

No que se refere ao requisito publicidade, as entidades públicas apresentaram a menor nota: tendo como média do conjunto, o valor de 0,5 (cinco décimos). O Relatório de Gestão tem como base a transparência e o controle social, uma de suas funções é a prestação de contas, sendo parte da obrigação social e pública de prestar informações sobre algo pelo qual é responsável. No sentido inverso da responsabilização, as entidades avaliadas se eximiram do dever de divulgar o Relatório de Gestão e da publicidade de seus atos de forma transparente e proativa.

O requisito que apresentou a maior nota média entre as entidades públicas avaliadas foi a tempestividade: 2 (dois). A nota máxima obtida no requisito deve-se a exigência constitucional imposta pelo art. 70 da Constituição Federal, o que configura descumprimento da obrigação de prestar contas à apresentação intempestiva do Relatório de Gestão.

Nos requisitos de verificabilidade, clareza e completeza, as médias do grupo de entidades foram 1 (um), 1 (um) e 1,20 (um e vinte décimos), respectivamente. Pode-se observar que as informações do Relatório (quanto ao conteúdo e forma) não atendem os requisitos de adequação, utilidade e pertinência exigidos pela Sociedade.

Os resultados indicam que a intenção das entidades avaliadas foi a de meramente atender o aspecto formal (processo de entrega em tempo hábil do Relatório), porém é

necessário que as informações presentes neste (aspecto material) atendam os demais requisitos, a saber: verificabilidade, publicidade, clareza e completeza.

Em síntese, analisando o conjunto das entidades públicas observa-se que 4 (quatro) delas apresentaram nível de confiabilidade de informação médio e as demais apresentaram nível baixo, conforme Tabela 1, sendo que todas entidades apresentaram resultados insatisfatórios na geração de informações

**Tabela 1 - Avaliação do Nível de Confiabilidade das Informações**

Entidade	Requisitos					Nota Total da Entidade Pública	Nível de Confiabilidade
	Verificabilidade	Publicidade	Tempestividade	Clareza	Completeza		
Petrobras	1	0	2	1	1	5	Baixo
Caixa Econômica Federal	1	1	2	1	2	7	Médio
DNIT	1	2	2	1	1	7	Médio
Receita Federal do Brasil	1	0	2	1	1	5	Baixo
Câmara dos Deputados	1	0	2	1	1	5	Médio
Tribunal Regional do Trabalho	1	0	2	1	1	5	Médio
<b>Total do Requisito</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>12</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>34</b>	<b>-</b>
<b>Média do Grupo</b>	<b>1,0</b>	<b>0,5</b>	<b>2,0</b>	<b>1,0</b>	<b>1,2</b>	<b>5,7</b>	<b>-</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

### **Análise individual por entidade pública**

Com base na Tabela 1, segue uma breve análise qualitativa individual de cada entidade pública, descrevendo as causas que levaram a atribuição de notas insatisfatórias (0 ou 1) nos critérios estabelecidos.

#### **TRT-BA**

**Verificabilidade** - Os dados da execução orçamentária do programa Prestação Jurisdicional Trabalhista que constam no relatório de gestão divergem do apresentado no Siga Brasil, conforme quadro 4.

**Quadro 4** - Execução Orçamentária do Programa Prestação Jurisdicional Trabalhista - R\$ Milhões

Despesa Liquida		Despesa Paga	
Relatório de Gestão	Portal Siga Brasil	Relatório de Gestão	Portal Siga Brasil
592	587	572	569

Fonte: Elaborado pelo autor

**Completeza** - Não há informações disponíveis sobre o setor de Ouvidoria do órgão e nem sobre a criação do SIC (Serviço de Informação ao Cidadão) conforme estabelecido na Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação).

**Clareza** - A macroestrutura de processo contida no Relatório é ilegível.

**Publicidade** - Até a data da pesquisa não constatamos a divulgação do Relatório de Gestão no site da entidade.

## DNIT

**Verificabilidade** - Os dados da execução orçamentária do Relatório de Gestão estão divergentes do Siga Brasil e Portal da Transparência, conforme quadro 5 abaixo:

**Quadro 5** - Execução Orçamentária do DNIT - Em R\$ Bilhão

Despesa Liquida			Despesa Paga		
Portal da transparência	Relatório de Gestão	Portal Siga Brasil	Portal da transparência	Relatório de Gestão	Portal Siga Brasil
8,03	8,29	4,34	-	2,90	4,31

Fonte: Elaborado pelo autor

**Clareza e Completeza** - Na parte A do item 6 do Relatório que se trata de Gestão de pessoas, terceirização de mão de obra e custos relacionados não há comentários e nem justificativas e nem análise crítica dos dados apresentados nos quadros informativos do perfil dos servidores do órgão. Também não é apresentado plano de treinamento e nem de desenvolvimento dos servidores.

## Camara dos deputados

**Verificabilidade** - Consta como total da dotação o montante de R\$ 18 Milhões somente para o ano de 2012 referente ao contrato de reparos e conservação de residências funcionais dos membros do poder legislativo, já no site da Câmara dos Deputados



pesquisando o termo “imóveis funcionais” na listagem de contratos vigentes encontra-se a soma de valores de contratos no montante de R\$ 17 Milhões no período de 2010 a 2014.

**Publicidade** - Até a data da pesquisa não constatamos a divulgação do Relatório de Gestão no site da entidade.

## RFB

**Clareza e Completeza** - A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão responsável por 67,5% da arrecadação nacional, em seu Relatório de Gestão não fornece a informação com precisão e clareza sobre a arrecadação total de tributos em 2012, discriminadas por natureza ou espécie, apresenta o montante de R\$ 992 Bilhões para a arrecadação bruta dos impostos e contribuições administrados pela RFB e logo em seguida no Relatório apresenta R\$ 1 trilhão “em poucos mais de 264 milhões de documentos de arrecadação”.

**Verificabilidade** - Os dados da execução orçamentária do Relatório de Gestão divergem do Siga Brasil, conforme quadro 6 abaixo:

**Quadro 6** - Programa de Governo de Gestão e Manutenção – R\$ Milhões

Despesa Liquidada		Diferença
Relatório de Gestão	Portal Siga Brasil	
7.964	7.961	3

**Fonte:** Elaborado pelo autor

**Publicidade** - Até a data da pesquisa não constatamos a divulgação do Relatório de Gestão no site da entidade.

## Petrobras

**Publicidade** - Até a data da pesquisa não constatamos a divulgação do Relatório de Gestão no site da entidade.

**Clareza e Verificabilidade** – No Relatório não há discriminação da execução do orçamento de investimentos com os valores aprovados e realizados definidos na LOA 2012 – Orçamento de Investimentos das Empresas Estatais.

**Completeza** – Não há informações sobre a gestão de pessoal, terceirização de mão de obra e custos relacionados. Os gastos totais com pessoal (remuneração e benefícios) correspondem a 10% do valor adicionado distribuído pela companhia, entretanto não há uma análise crítica sobre esse tipo de gasto.

## **Caixa**

**Publicidade** - O Relatório de Gestão divulgado no site da entidade refere-se ao exercício de 2011, sendo que a entidade já apresentou o exercício de 2012 ao TCU.

**Clareza** - Há informações vagas e obscuras sobre o processo de contratação de empresas especializadas para prestação de serviços, bem como sobre a gestão de terceirizados no ambiente da empresa.

**Verificabilidade** - Segundo o último edital de concurso da Caixa, a atividade do empregado é

[...] a atividade administrativa destinada a prestar atendimento aos clientes e ao público em geral, efetuando operações diversas, executando atividades bancárias e administrativas, de forma a contribuir para a realização de negócios, possibilitando o alcance das metas, o bom desempenho da Unidade e a satisfação dos clientes internos e externos.

Algumas atividades executadas por pessoal terceirizadas (áreas 5, 13 e 17) se correlacionam com as atividades administrativas, portanto não há precisão e/ou garantia da afirmação da empresa que “as atividades relacionadas aos objetivos principais da Empresa são executadas apenas por empregados próprios”.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Neste trabalho, avaliou-se o nível de confiabilidade das informações contidas nos Relatórios de Gestão elaborados pelas entidades públicas. Na avaliação geral de desempenho, observou-se que 4 (quatro) delas apresentaram nível de confiabilidade de informação médio e as demais apresentaram nível baixo, gerando um resultado insatisfatório no conjunto das entidades.

Os resultados apontados na avaliação individual das entidades sugerem que o nível de confiabilidade está diretamente relacionado com a qualidade e eficiência na gestão pública, a representação fidedigna, a transparência, e, finalmente, o exercício do controle social.

Observa-se ainda que o requisito de publicidade foi o requisito que apresentou a menor nota, sugerindo um descomprometimento no que tange à transparência e à responsabilização dos gestores, já os requisitos que apresentaram notas intermediárias foram a verificabilidade, a clareza e a completeza, indicando uma dificuldade no processo de geração das informações.

Somente no requisito de tempestividade - por derivar de um item impositivo e compulsório - as entidades atenderam plenamente a exigência e por conseguinte obtiveram as notas máximas.

Muito embora, haja amparo legal legitimando o exercício de fiscalização e controle social dos atos da administração pública pela sociedade, de maneira administrativa e judicial, verifica-se uma grande dificuldade da sociedade em avaliar a conduta dos gestores públicos, notadamente em função da ausência de informações tempestivas, suficientes e confiáveis (CORBARI, 2004) e também pela falta de maturidade cultural.

Há três contribuições que tornam essa análise crítica do Relatório de Gestão importante. A primeira contribuição é o estímulo a participação de todo segmento da sociedade aos instrumentos de fiscalização e controle. O segundo benefício trazido pelo estudo é a possibilidade de aprimoramento na geração das informações, além de se evitar as irregularidades e erros cometidos no processo de elaboração e entrega do Relatório de Gestão, pode-se também aperfeiçoar a qualidade dessas informações. A terceira é a possibilidade de comparação do nível de confiabilidade das informações dos Relatórios de Gestão entre as Entidades Públicas aderente ao Modelo de Excelência em Gestão Pública, através de um painel de desempenho gerenciado pelos organismos de controle externo e/ou interno.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Diego Prandino. Acesso à informação pública no Brasil: um estudo sobre a convergência e a harmonia existentes entre os principais instrumentos de transparência e de controle social. 2011. **Monografia apresentada no 6º Concurso de Monografia da CGU.** Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Concursos/6\\_ConcursoMonografias.asp](http://www.cgu.gov.br/Concursos/6_ConcursoMonografias.asp)>. Acesso em: 05 ago. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 127, de 15 de Maio de 2013. **Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos dirigentes máximos devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2013, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa**

TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/DN/2013-127.doc>>. Acesso em: 25 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa nº 63, de 1 de Setembro de 2010. **Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992.** Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/2010-063.doc>>. Acesso em: 25 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Resolução nº 234, de 1 de Setembro de 2010. **Estabelece diretrizes a serem observadas pelas unidades internas do Tribunal na elaboração das normas previstas em Instrução Normativa do TCU e no tratamento das peças e conteúdos relacionados à prestação de contas das unidades jurisdicionadas.** Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/R/2010-063.doc>>. Acesso em: 25 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Portaria nº 175, de 9 de Julho de 2013. **Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto à elaboração de conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2013.** Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/P/2013-175.doc>>. Acesso em: 25 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. Portaria nº 133, de 18 de Janeiro de 2013. **Aprova Norma de Execução destinada a orientar tecnicamente os órgãos e entidades sujeitos ao Controle Interno do Poder Executivo Federal, sobre o acompanhamento do Plano de Providências Permanente, a elaboração do Relatório de Gestão, os procedimentos da auditoria anual de contas realizada pelo órgão de controle interno e a organização e formalização das peças que constituirão os processos de contas da administração pública federal a serem apresentadas ao Tribunal de Contas da União, na forma prevista na Instrução Normativa TCU nº 63, de 01.09.2010 ou norma que a substitua.** Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria\\_CGU\\_133\\_2013.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria_CGU_133_2013.pdf)>. Acesso em: 25 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. **Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências.** In: SENADO FEDERAL. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 1992 Disponível em: <<http://senado.gov.br/sf/legislacao/legisla/>>. Acesso em 05 ago. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1) Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.** Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf)>. Acesso em: 05 ago. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.374, 8 de dezembro de 2011. **Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura**

**Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.** Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1374.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1374.doc)>. Acesso em: 05 ago. 2013.

CORBARI, Ely Célia. *Accountability* e Controle Social: Desafio à Construção da Cidadania. **Cadernos da Escola de Negócios da UniBrasil Jan/Jun 2004**. Disponível em: <<http://www.ici.ufba.br/twiki/bin/view/PROGESP/Artigos>>. Acesso em: 15 jul. 2013.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 257.

MOREIRA, Angélica S. Vasconcelos; VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes. A Legitimidade dos Atributos da Confiabilidade e da Compreensibilidade da Informação Contábil implícita em Habermas. In: CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DE CONTABILIDADE DA USP. **Anais eletrônicos**. São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos32006/440.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

REZENDE, Claudia Silvino. **A visão contábil e gerencial que as empresas de pequeno porte poderão ter a partir da implantação do sistema integrado do tipo ERP**. 2009. 59. Monografia. Graduação em Ciências Contábeis. – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Contagem, 2009. Disponível em: <[http://sinescontabil.com.br/monografias/trab\\_profissionais/claudia\\_rezende.pdf](http://sinescontabil.com.br/monografias/trab_profissionais/claudia_rezende.pdf)>. Acesso em: 13 ago. 2013.

Revista Brasileira de Ciências Sociais. São Paulo: Vol.22 nº 63 São Paulo. 2007. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102-69092007000100003&lng=en&nrm=isso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69092007000100003&lng=en&nrm=isso). Acesso em: 13 ago. 2013.

Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas, 10., 2013, Brasília. **Oficina nº 94 Prestação de Contas Anual**. Material Didático. Brasília: ESAF, 2013. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/.../orcamentaria/.../arquivo.2013-04-02.90840>>. Acesso em: 08 ago. 2013.

VELUDO, Tânia Modesto de Oliveira. **Amostragem não Probabilística: Adequação de Situações para uso e Limitações de amostras por Conveniência, Julgamento e Quotas. Volume 2 - Número 3 (julho/ agosto/ setembro -2001)**. Disponível em <[http://www.fecap.br/adm\\_online/art23/tania2.htm](http://www.fecap.br/adm_online/art23/tania2.htm)>. Acesso em 04 set. 2014.

## CAPÍTULO 5

### COMO A CONTABILIDADE PODE AUXILIAR O SETOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL EM PERÍODOS DE CRISE?

Stephane Louise Boca Santa, mestre em Contabilidade, UFSC  
Graziela Oliveira Padilha, mestre em Contabilidade, UFSC  
Sérgio Murilo Petri, doutor em Engenharia de Produção, UFSC  
Elisete Dahmer Pfitscher, doutora em Engenharia de Produção, UFSC

#### RESUMO

Este artigo tem como objetivo analisar na literatura, publicações onde o foco era à contabilidade como ferramenta no auxílio de empresas do setor da construção civil. A metodologia da pesquisa pode ser dividida em enquadramento metodológico e trajetória metodológica. Considera-se esta uma pesquisa descritiva, com procedimentos técnicos, estudo bibliográfico e abordagem da pesquisa qualitativa. Utilizou-se para a análise dos dados a análise bibliométrica e de conteúdo. Foi possível concluir com esta pesquisa que as palavras mais citadas foram “custos” (19%), “gestão” (13%), e “setor” (13%). A contabilidade pode auxiliar o setor da construção civil com suas ferramentas e informações úteis aos gestores, visando auxiliar na tomada de decisão, principalmente com custos, controle, análise e auditoria. A pesquisa visa contribuir com a literatura referente ao tema, como também aos profissionais da contabilidade para que possam auxiliar as empresas do setor da construção civil, especificamente a tomada de decisão dos gestores.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade. Construção Civil. Análise de Conteúdo.

#### INTRODUÇÃO

O mercado brasileiro da construção civil busca erguer-se de uma crise, em 2014, e agora enfrenta a crise sanitária provocada pelo novo coronavírus, Covid-19. Segundo a Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC) (2015) a retração do investimento na construção civil teve como impacto a empregabilidade em 2015, onde foram fechados em torno de 450 mil postos de trabalho formais. Ainda segundo a CBIC (2015, p.1) “o PIB da construção registra queda de 8% em 2015”, resultado de obras paradas ou não iniciadas (CBIC, 2015). Já em 2020, muitas adaptações precisam ser implementadas para a segurança dos trabalhadores. O Sebrae lançou um guia prático com indicações para a construção civil em períodos de pandemia (SEBRAE, 2020).

2016 foi um ano para frear as quedas nos índices relacionados ao setor da construção, alguns resultados já puderam ser vistos. A taxa de crescimento do setor foi de 4,6 negativos. Não houve em 2016 uma melhora da empregabilidade do setor, a ponto de ser um número

positivo, porém, a queda foi menor do que o ano anterior, ficando em torno de 350 mil negativo (CBIC, 2016).

O setor da construção civil possui destaque quanto à extensão da cadeia produtiva, isto porque, a composição do setor envolve as cadeias de suprimento, processo e setor. Para tanto, há uma considerável demanda de recursos humanos, naturais e energéticos. Além do mais, o setor tem um papel relevante de destaque social, pois supre as necessidades de moradia, infraestruturas urbanas, indústria, entre outros. É relevante que se haja a análise da cadeia produtiva, identificando pontos fracos e fortes, estudando formas de melhoria, de minimização das fraquezas e uso das forças, objetivando alcançar o equilíbrio, e então, o crescimento (Souza & Mello, 2011).

O setor da construção civil foi um dos setores mais afetados pela crise de 2014. Tendo, como característica a necessidade de alto investimento, levando o mercado por muitas vezes, a recorrer à dívida externa para financiar suas atividades (Silva & Francisco, 2016). Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2019 o setor de construção civil apresentou um crescimento de 1,6%. Porém, no primeiro trimestre de 2020 teve uma queda de 1% em relação ao mesmo período do ano anterior, mostrando que a pandemia, mesmo afetando apenas o mês de março, já mostra efeitos negativos.

Com base neste contexto, tem-se como problema de pesquisa a seguinte questão problema: como a contabilidade pode auxiliar o setor da construção civil em momentos de crise? Para responder esta questão tem-se o seguinte objetivo: analisar na literatura pesquisas onde a contabilidade auxiliou empresas do setor da construção civil. Para isso, serão analisadas as publicações referentes ao tema construção civil em periódicos de contabilidade.

A pesquisa visa contribuir com a literatura referente ao tema, mas especialmente aos profissionais da contabilidade para que possam auxiliar as empresas do setor da construção civil. Bem como, o próprio setor da construção civil possibilitando identificar como a contabilidade poderá lhe beneficiar para a solução de determinado problema ou necessidade.

A pesquisa delimita-se quanto ao aspecto temporal por artigos do ano 2000 até maio de 2016. Delimitam-se ainda as bases utilizadas e metodologia adotada.

Com o objetivo de organizar o trabalho e assim ter um melhor entendimento do estudo, esta pesquisa será distribuída em cinco seções. Na primeira seção tem-se a introdução. Na segunda seção a revisão bibliográfica. A terceira seção refere-se à metodologia adotada. A

quarta seção refere-se à apresentação e análise dos resultados. E finalmente a quarta seção refere-se às conclusões.

## **REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

São apresentados nesta seção, os principais conceitos abordados na pesquisa, considerando relevante ao tema contabilidade na construção civil.

### **A contabilidade na Construção Civil**

A contabilidade possui vários ramos e especialidades que possibilitam não somente o registro das informações, mas também, o gerenciamento das mesmas. Neste sentido, a utilização da contabilidade gerencial pelas empresas, pode trazer benefícios para que esta empresa identifique as possíveis deficiências, e trate-as de forma adequada.

Ferreira e Theophilo (2007) elaboraram um estudo de caso com o objetivo de demonstrar a capacidade informativa da contabilidade da construção civil, desta forma, adaptaram as demonstrações contábeis da empresa objeto onde se efetuou em primeiro momento a apropriação dos custos em confrontação às receitas de vendas já reconhecidas e em segundo momento o reconhecimento dos custos e receitas decorrentes do percentual de conclusão dos imóveis em construção. Os resultados indicam uma variação de mais de 200% entre os lucros apresentados considerando-se o reconhecimento dos custos e receitas, tal informação não deve ser desconsiderada nos relatórios financeiros, além disso, verificou-se que a contabilidade da empresa não atende aos fins gerenciais, pois se utilizam outras fontes de informações para à tomada de decisão.

Holanda, Cavalcante e Carvalho (2009) propuseram analisar a percepção dos gestores das empresas de construção civil, da cidade de João Pessoa, em relação à importância dos indicadores de desempenho financeiro e não financeiro. Através da pesquisa, verificou-se que os resultados revelam indícios particulares referentes à utilização de indicadores de desempenho no âmbito das empresas de construção civil, aspectos esses que podem está sendo discutidos pelos gestores do setor no intuito de monitorar melhor suas atividades empresariais.

O controle de custos, por exemplo, segundo Cunha Filho e Souza (2015), possibilita o conhecimento dos desembolsos e da correção de eventuais desvios. Ainda segundo Cunha Filho e Souza (2015, p. 43) “o estudo dos custos envolvidos em empreendimentos



imobiliários se faz importante para a verificação dos reflexos no custo unitário quando, por exemplo, do aumento de valores de matéria prima, de mão de obra”, estes são temas que devem ser discutidos por construtoras.

A construção civil é um setor com características peculiares, do ponto de vista contábil e tributário, pois, a execução dos serviços é de longo prazo, contribuindo com o reconhecimento de tributos diferidos. A atividade fim é a compra, venda e incorporação de imóveis. Além do mais, as companhias geralmente mantem altos níveis de endividamento, e estrutura de capital de elevado impacto, elevando também, a responsabilidade dos gestores, especialmente em períodos de crise. Mesmo porque, a análise das decisões tem como objetivo não somente avaliar as decisões em relação ao passado, mas sim, fornecer bases para inferir o futuro (Gonçalves & Bispo, 2012; Pereira & Barbosa, 2015; Lucena & Sousa, 2015; Almeida, Guarnieri, Serrano & Sobreiro, 2014; Silva & Francisco, 2016).

Ainda sobre as particularidades da construção civil, Segundo Santiago, Cavalcante e Paulo (2015) o efeito do conservadorismo e da persistência possui atenção específica, uma vez que as empresas do setor estão no alcance do Pronunciamento Técnico CPC 17, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), estabelecendo o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção. No Brasil, podem-se verificar as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) ITG 02 sobre contrato de construção do setor imobiliário, que foi revogada a partir do dia 01/01/2018 pela NBC TG 47, conforme publicação no Diário Oficial da União (DOU) de 22/12/2016, seção 1, que trata das receitas de contrato com cliente. Esta nova norma aprovada tem como alcance não somente contratos de construção, mas também, contrato de seguro, instrumentos financeiros, arrendamento, dentre outros (Santiago, Cavalcante & Paulo, 2015; CFC, 2017).

### **Pesquisas Similares com o uso de Análise de Conteúdo**

A análise de conteúdo conforme Moraes (1999, p. 2) “constitui uma metodologia de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos”. Ainda, conforme o autor “essa análise, conduzindo a descrições sistemáticas, qualitativas ou quantitativas, ajuda a reinterpretar as mensagens e a atingir uma compreensão de seus significados num nível que vai além de uma leitura comum”.

Esta metodologia de pesquisa realiza uma busca teórica e prática, fornecendo informações complementares ao leitor, por meio de um instrumento com vasta aplicação, formas, variáveis e adaptações (Moraes, 1999).

Segundo Moraes (1999, p. 2) “a matéria-prima da análise de conteúdo pode constituir-se de qualquer material oriundo de comunicação verbal ou não-verbal”, como por exemplo, cartas, jornais, revistas, e no caso desta pesquisa, artigos relacionados a práticas contábeis utilizadas em empresas do setor da construção civil”.

Meireles e Cendón (2010) utilizaram a análise de conteúdo para artigos relacionados às redes neurais. Obtiveram como resultado um exemplo da aplicação da análise de conteúdo e análise de citações.

Silva e Fossá (2013) realizaram uma pesquisa com o objetivo de descrever de forma sistemática, um exemplo de aplicação da análise de conteúdo. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas individuais semiestruturadas, observação direta e documental.

Cavalcante, Calixto e Pinheiro (2014) realizaram uma pesquisa bibliográfica, a fim de apresentar as potencialidades e as limitações relacionadas a análise de conteúdo. Dentre as potencialidades citadas, destaca-se o fato do método permitir o estudo dos fenômenos sociais atrelados a um objeto. Já como limitação, destaca-se a necessidade de habilidade do pesquisador em conduzir entrevistas e analisa-las.

Boca Santa e Pfitscher (2016) realizaram uma pesquisa com o objetivo de analisar na literatura internacional as características das universidades sustentáveis. Utilizaram como método a análise de conteúdo em dez artigos referente ao tema. Como resultado, encontraram como características das universidades sustentáveis os aspectos educacionais voltados à sustentabilidade, além de planejamento do solo, edifícios sustentáveis, auditoria, entre outros.

## **METODOLOGIA**

A metodologia da pesquisa é dividida em enquadramento metodológico e trajetória metodológica.

### **Enquadramento Metodológico**

O enquadramento metodológico desta pesquisa foi realizado conforme Tabela 1:

**Tabela 1** - Enquadramento Metodológico

	Autores	Enquadramento	Pesquisa
Objetivos da Pesquisa	Beuren (2009)	Descritiva	Descrição
Procedimentos Técnicos	Marconi e Lakatos (2010)	Bibliográfico	Identificação de dados
Abordagem do estudo	Richardson (2014)	Quali-Quanti	Análise

**Fonte:** Beuren (2009); Marconi e Lakatos (2010); Richardson (2014); dados da pesquisa.

Portanto, tem-se esta pesquisa enquadrada como descritiva, com procedimentos técnicos bibliográficos e abordagem quali-quanti.

Como instrumento da pesquisa utilizou-se duas técnicas, a bibliométrica, para levantamento dos artigos e análise de conteúdo para inferências.

### **Trajectoria Metodológica**

Optou-se em realizar a amostra através de revistas brasileiras de contabilidade. A opção por estas revistas se deu pelo fato de que a maioria das revistas brasileiras de contabilidade não possui indexação internacional e, portanto, se a opção fosse bases internacionais, a maioria dos estudos nesta área seriam desconsiderados. A pesquisa ficou limitada nas revistas que possuem acessibilidade e a ferramenta de busca. Não se levou o qualis em consideração para a classificação das revistas e, portanto, há revistas de diversos qualis.

A análise foi realizada em 24 revistas. Utilizou-se da análise bibliométrica para verificar número e percentual de publicação por revista, número de publicação por ano, número e percentual de artigos por autor. O termo bibliometria, criado por Otlet em 1934, no “*Traité de Documentation*”, consiste numa técnica quantitativa para medir índices de produção do conhecimento científico, devido à necessidade em estudar e avaliar a produção, bem como, a comunicação científica (Araújo, 2006).

E utilizou-se ainda da análise de conteúdo para verificar as palavras-chaves mais frequentes, quais são as palavras-chave e qual contribuição que a contabilidade forneceu ao setor da construção civil em cada artigo. Segundo Bardin (2011, p. 38) “a análise de conteúdo aparece como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza

procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”.

Foram encontrados 42 artigos utilizando a palavra-chave “construção civil”. Para a busca optou-se por artigos do ano 2000 até maio de 2016. Foram selecionados somente artigos que continham título, resumo, palavras-chave, introdução, referências, metodologia, análise, resultados e conclusão. Por tanto, a amostra final foi de 40 artigos e não 42 artigos e destes, foram selecionados os mais condizentes com os objetivos da pesquisa.

### **Análise de Conteúdo**

A pesquisa tem como técnica de tratamento de dados, a análise de conteúdo, que é uma técnica qualitativa. Segundo Bardin (2011, p. 38) “a análise de conteúdo aparece como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”.

Ainda conforme Bardin (2011, p. 38) “a intenção da análise de conteúdo é a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (ou, eventualmente, de recepção), inferência esta que ocorre a indicadores (quantitativos ou não)”, nesta pesquisa, será analisado artigos referentes à contabilidade em empresas do setor da construção civil.

Bardin (2011) prevê três fases fundamentais da utilização da análise de conteúdo: pré-análise; exploração do material; e tratamento dos resultados (inferência e interpretação). A Figura 1 apresenta estas fases.

**Figura 1** - Três fases da Análise de Conteúdo



**Fonte:** Bardin (2011 apud Camara, 2013); Boca Santa, Pfitscher (2016).

Na primeira fase, estabelece-se um esquema de trabalho com procedimentos bem

definidos e flexíveis, isto é, um primeiro contato com os documentos que serão analisados. A preparação dos artigos a serem analisados se faz através da edição dos recortes e a elaboração da pergunta norteadora. A pergunta norteadora desta análise é a questão problema desta pesquisa (Bardin, 2011; Camara, 2013).

Na segunda fase da análise, tem-se a exploração do material, onde são definidas as unidades de codificação. Depois de estabelecida a codificação, o próximo passo é realizar a classificação em blocos que expressem cada categoria. No caso desta pesquisa, foram recortados dos artigos apenas os trechos que buscavam identificar ferramentas da contabilidade utilizadas em empresas do setor da construção civil. A próxima etapa refere-se ao tratamento dos resultados, esta etapa será detalhada na análise dos resultados (Bardin, 2011; Camara, 2013).

## APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O setor da construção civil foi um dos mais afetados com a crise e agora visa reestabelecer-se. A contabilidade pode auxiliar neste processo de forma eficiente. Com o objetivo de analisar como a contabilidade pode auxiliar as empresas da construção civil, analisou-se, conforme a metodologia já mencionada, revistas de contabilidade. O Quadro 1 apresenta os artigos selecionados, demonstrando os principais objetivos e resultados das pesquisas.

**Quadro 1** – Objetivos e Conclusões das pesquisas selecionadas

Autores	Objetivos da Pesquisa	Resultados da pesquisa
Silva, Koyashiki, Cruz, Ahlfeldt, Silva, Corso (2015)	Verificar a influência da rentabilidade e da estrutura de capital no preço de ações das construtoras.	As variáveis rentabilidade e estrutura de capital influenciam no preço das ações de construtoras.
Cunha Filho, Souza (2015)	Estimar custos e rentabilidade final de determinado empreendimento imobiliário.	O controle de custos auxilia no conhecimento dos desembolsos e correção de eventuais desvios.
Gabriel, Abreu, Lemes (2014)	Identificar a influência da crise global financeira em 2008 no nível de evidenciação de riscos.	A evidenciação permaneceu a mesma.
Duarte, Lamounier (2007)	Análise financeira de empresas por comparação com índices-	O uso de índices-padrão permite às empresas a avaliação do

	padrão.	desempenho.
Mota, Ventura, Silva Filho, Paulo (2015)	Analisar quais as normas causaram alterações no Balanço Patrimonial.	Observou-se variações na estrutura patrimonial, no que se refere ao ativo total, passivo exigível e patrimônio líquido. Porém, as variações não se apresentaram estatisticamente significativas.
Morgan, Ramos (2008)	Verificar a utilização e a importância dada à mensuração dos custos da qualidade.	O gerenciamento dos custos da qualidade é utilizado como um instrumento de apoio à tomada de decisão.
Souza, Mello (2011)	Identificar o uso da análise da cadeia de valor na gestão estratégica de custos.	Realizam-se análise da cadeia de valor de forma superficial, com tradicionais ações de reduções de custos.
Firmino, Andrade (2015)	Analisar se após as mudanças com a adoção das IFRS, alterou-se os resultados das Receitas de Vendas, do Patrimônio Líquido e do Lucro/Prejuízo do período.	Não sofreram variações significativas do ponto de vista estatístico.
Neves Júnior, Moreira, Vasconcelos, Brito (2011)	Analisar a eficiência em gerar retorno aos acionistas nos anos de 2009 e 2010, por meio da Análise Envoltória de Dados.	Verificou-se que a Helbor Empreendimentos S.A. foi a mais eficiente em gerar retorno ao acionista dentro do grupo analisado.
Gonçalves, Bispo (2012)	Avaliar o perfil da estrutura de capital de companhias abertas de construção civil.	Há diferença entre o nível de Endividamento Total das companhias após a crise, evidenciando a possibilidade da crise ter impactado na estrutura de capital das companhias.
Silva, Francisco (2016)	Verificar possíveis fatores determinantes da estrutura de capital, entre o período da crise de 2008 (2007 a 2010) e o período subsequente (2011 a 2013).	A crise impactou a estrutura de capital, porém apenas o lucro operacional e o tamanho, foram estatisticamente significativos. No pós-crise, apenas a rentabilidade e o risco foram significantes.
Lucena, Souza (2015)	Verificar se as empresas do setor de construção civil reconhecem suas receitas e seus custos com	Observou-se que nenhuma das empresas divulga suas receitas e custos com base nos subitens do

	base no Pronunciamento Técnico CPC 17: contratos de construção.	CPC 17.
Ferreira e Theóphilo (2007)	Verificar a contribuição da contabilidade no setor da construção civil, além de analisar a mensuração e reconhecimento das receitas e despesas.	Houve um ganho quanto a contribuição da contabilidade no que refere-se as informações.
Almeida, Guarnieri, Serrano e Sobreiro (2014)	Apresentar quais são os fatores que influenciam a escolha do gestor por optar ou não pela tercerização de alguns serviços e propor um modelo de decisão pela metodologia PROACT.	Foi proposto um modelo voltado ao contexto da tercerização, verificou-se a importância de uma análise mais abrangente à elementos econômicos, da análise de competências essenciais e custos de transações.
Pereira e Barbosa (2015)	Evidenciar os principais fatos contábeis que motivaram as empresas do setor de construção civil de capital aberto a registrar diferimento de impostos em 2012.	Os principais fatos para o registros em relação aos Ativos foram os prejuízos fiscais e base negativa de Contribuição Social, enquanto as diferenças temporárias entre o lucro tributável, reconhecido pelo regime de caixa, e a base contábil do lucro, pelo regime de competência, se tornaram o fator fundamental para registro de Passivo Fiscal Diferido.
Holanda, Cavalcante e Carvalho (2010)	Analisar pela percepção dos gestores das empresas de construção civil da cidade de João Pessoa, as relações entre os indicadores financeiros e não financeiros.	Há um grau de importância em relação à utilização de indicadores de desempenho financeiro e não financeiro: O Fator 1 - Indicadores Relacionados à Produtividade; O Fator 2 - Indicadores Relacionados aos Custos e a Qualidade dos Empreendimentos Imobiliários; e o Fator 3 - com Indicadores Relacionados à Análise de Mercado.

Kroenke, Söthe, Czesnat, Quintas e Bezerra (2011)	Avaliar o poder explicativo dos elementos: patrimônio líquido, preço das ações, lucro ou prejuízo das empresas, isoladamente e conjuntamente nas empresas de construção civil listadas na Bovespa do segundo trimestre de 1998 ao quarto trimestre de 2007.	Conclui-se que existe diferença no poder explicativo do lucro líquido e do patrimônio líquido em relação ao preço das ações nas empresas pertencentes ao segmento de construção civil, listadas na Bovespa.
Pereira e Martins (2012)	Avaliar a eficiência dos indicadores contábeis e não-contábeis para medir o valor de mercado das empresas norte e latino-americanas do setor de construção.	Alguns indicadores prevêm, satisfatoriamente, o valor de mercado dos próximos dois anos. Os indicadores com maior relevância foram: a média trienal do EBITDA, variação trienal do Pay Out, variação trienal do Enterprise Value, variação trienal da Dívida Bruta sobre o patrimônio líquido, vendas por ação, média trienal da depreciação sobre o ativo imobilizado, média trienal da dívida bruta sobre o patrimônio líquido.
Teixeira, Junior, Souza e Alberton (2008)	Apresentar que a contabilidade das empresas da construção civil, assim como as demais, necessita ter autenticidade, credibilidade e fidedignidade.	Empresas do ramo de construção civil possuem vícios, omissões e não atendem aos princípios e normas contábeis, uma forma de resolver tal problema seria fazer os registros contábeis conforme os Princípios Contábeis e Normas Contábeis, emitindo relatórios que servissem de informação gerencial para as empresas, bem como de informação correta para os demais usuários da contabilidade.
Almeida e Bezerra (2012)	Demonstrar a influência do fluxo de caixa operacional na identificação do gerenciamento de resultados em empresas do segmento da construção civil registradas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros – BM&FBovespa.	O fluxo de caixa operacional influencia na identificação do gerenciamento de resultados e que existe a prática de gerenciamento da informação contábil.



Ferreira, Silva e Dani (2007)	Defender os objetivos propostos, ressaltando a contribuição da controladoria para o desenvolvimento do Planejamento Tributário.	A controladoria, por meio de suas funções, poderá auxiliar no planejamento, execução e controle do planejamento tributário, de forma que a empresa obtenha informações suficientes em prazos compatíveis, diagnosticando a protergação, redução e/ou extinção de tributos.
-------------------------------	---	--

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

A Tabela 1 apresenta as 11 revistas pesquisadas e que continham artigos relacionados ao tema, e seus respectivos anos de estudo. As revistas com maior número de publicações com o tema e as palavras chave conforme metodologia fora a Revista Informação Contábil (4 publicações) e Enfoque: Reflexão Contábil (4 publicações). Na sequência, as revistas com mais publicações são Revista Catarinense da Ciência Contábil (3 publicações) e Revista Ambiente Contábil (3 publicações), todas as demais revistas possuem 2 publicações cada, conforme mostra a Tabela 2.

**Tabela 2** - Total de revistas e anos pesquisados

Periódico	Ano												Total por revista
	2004	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Rev. Informação Contábil			1		1		1	1					4
Enfoque: Reflexão Contábil			1	1			1					1	4
Rev. Catarinense Ciência Contábil			2							1			3
Pensar Contábil												2	2
Rev. Ambiente Contábil										2	1		3
Rev. Cont. Mestrado Ciências Contábeis UERJ				1				1					2

Rev. Brasileira Gestão de Negócios	1			1									2
Rev. Contemp. de Economia e Gestão		1				1							2
Rev. Contemp. de Contabilidade							1	1					2
Rev. Brasileira de Gestão de Negócios									1	1			2
Rev. UNEMAT Contabilidade										2			2
<b>Total por ano</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>6</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>28</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Complementando os dados anteriormente apresentados, a Tabela 3 apresenta o percentual de publicações por revista. Sendo assim, a Revista de Informação Contábil e a Enfoque: Reflexão Contábil possuem cada uma, um total de 14% das publicações.

**Tabela 3** - Percentual de publicações por revista

Periódico	Total por revista	Percentual
Revista de Informação Contábil	4	14%
Enfoque: Reflexão Contábil	4	14%
Revista Catarinense da Ciência Contábil	3	11%
Pensar Contábil	2	7%
Revista Ambiente Contábil	3	11%
Revista de Cont. Mestrado Ciências Contábeis UERJ	2	7%
Revista Brasileira de Gestão de Negócios	2	7%
Revista Contemporânea de Economia e Gestão	2	7%

Revista Contemporânea de Contabilidade	2	7%
Revista Brasileira de Gestão de Negócios	2	7%
Revista UNEMAT de Contabilidade	2	7%
<b>Total por ano</b>	<b>28</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da Pesquisa

Das publicações apresentadas, analisaram-se também os autores. Conforme a Tabela 4, os autores com maior número de publicações são Edilson Paulo (8% das publicações) e Paulo Roberto da Nóbrega Cavalcante (8% das publicações).

**Tabela 4** - Autores das publicações

<b>Autores</b>	<b>Nº de Artigos no tema</b>	<b>Percentual</b>
Edilson Paulo	3	8%
Paulo Roberto da Nóbrega Cavalcante	3	8%
Francisco Antonio Bezerra	2	5%
José Ribamar Marques de Carvalho	2	5%
Marcelo Evandro Alves	2	5%
Renato Henrique Gurgel Mota	2	5%
Total de artigos na área	40	100%

**Fonte:** Dados da Pesquisa

Edilson Paulo (Universidade de São Paulo) publicou com este tema e nas revistas selecionadas em 2012, 2014 e 2015. Já Paulo Roberto da Nóbrega Cavalcante (Universidade Federal da Paraíba) publicou em 2009, 2014 e 2015. Sendo que somente em 1 artigo, os dois estão como autores simultaneamente.

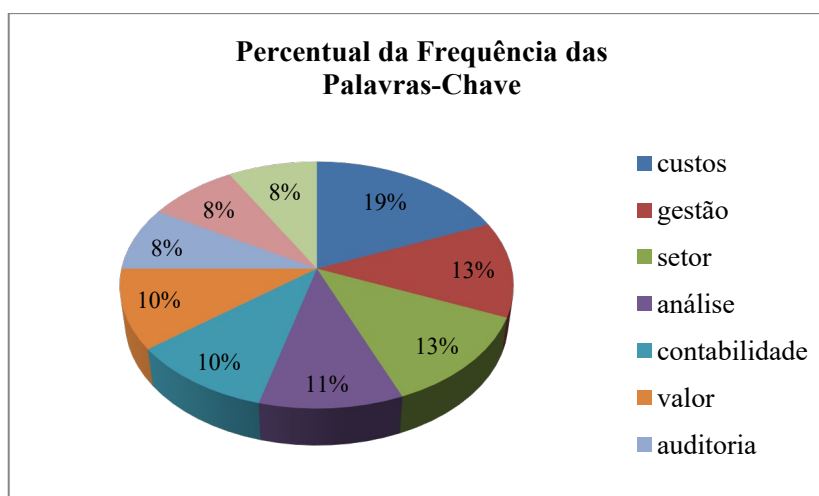
Numa segunda etapa da pesquisa, analisou-se o conteúdo dos artigos. A análise de conteúdo é composta de três fases, a primeira denomina-se pré-análise, a segunda fase é a exploração do material e por fim, a terceira refere-se ao tratamento dos resultados. Na primeira fase da análise de conteúdo estabeleceram-se as revistas que seriam analisadas, conforme mencionado anteriormente, optou-se por revistas brasileiras de contabilidade. Após

a coleta, foi realizada a leitura dos artigos e a realização do recorte do material. Para o recorte do material, utilizou-se como critério a pergunta norteadora desta pesquisa, isto é, foram recortados para análise, conceitos, características e ferramentas da contabilidade utilizadas em empresas de construção civil.

Numa segunda etapa da análise de conteúdo é realizada a exploração do material (já recortado), classificando em categorias de análise, porém nesta pesquisa, analisaram-se quais foram as palavras mais citadas e todos os temas relacionados foram estudados. Todas as palavras encontradas são ferramentas ou formas de gestão da contabilidade aplicadas ao setor da construção civil, por isso, poderia ainda dizer que há uma única categoria de análise.

Primeiramente analisaram-se quais as palavras que aparecem mais nos artigos, isso foi possível através de software adequado para contagem das palavras. As palavras mais frequentes nos artigos foram “construção”, com 29 ocorrências e “civil”, com 23 ocorrências, o que comprova que a temática dos artigos estava adequada com a proposta da pesquisa. A Figura 2 apresenta o percentual da frequência das palavras-chave.

**Figura 2** - Percentual da Frequência das Palavras-Chave



Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Optou-se por excluir da amostra as palavras “construção” e “civil”, pois apesar de reafirmar o alinhamento da pesquisa, não colaboram para a análise. Optou-se ainda por utilizar somente as palavras com frequência superior a 3. Para a pesquisa utiliza-se os recortes da análise para inferências.

Por fim, a terceira etapa é o tratamento dos resultados, que refere-se a inferência e interpretação. Aqui será utilizada a inferência para investigar de que maneira a contabilidade pode auxiliar as empresas de construção civil (Bardin, 2011).

A palavra com o maior número de citações foi “custos”, com 9 ocorrências, isto é 19% da amostra. Souza e Mello (2011) acreditam que a gestão estratégica de custos tem sido um dos recursos gerenciais que auxiliam as empresas no a obter um bom desempenho.

Segundo Cunha Filho e Souza (2015) o controle de custos possibilita o conhecimento especializado dos desembolsos, bem como, da correção de possíveis desvios durante a execução das obras. O controle de custos pode portanto, auxiliar a diminuir o risco de prejuízos. Os autores consideram o estudo de custos importante para os empreendimentos imobiliários, pois por exemplo, um aumento no valor da matéria prima ou da mão de obra poderá refletir no custo da obra. A relevância dos custos é ainda levada em consideração por Ferreira e Theophilo (2007), Morgan e Ramos (2008) e Almeida et al. (2014).

Em segundo lugar como as palavras mais citadas tem-se “gestão” e “setor”, cada uma com 13%. Como a palavra setor não apresenta colaboração nesta pesquisa, analisa-se somente a palavra “gestão”, porém, superficialmente uma vez que esta palavra aparece em diversos recortes, fazendo menção a análise para gestão, gestão de custos, contabilidade para gestão, entre outras. Se faz relevante mencionar que as ferramentas da contabilidade gerencial são justamente para auxiliar na gestão e por isso, esta palavra aparece conectada as demais.

Na sequência, a palavra “análise” aparece com 11% de frequência. Gabriel, Abreu e Lemes (2014) mencionam a análise de desempenho organizacional realizada nas demonstrações financeiras, Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado de Exercício, fornecendo aos investidores comparação entre resultados internos, mas também, com outras companhias do mesmo setor.

Almeida et al. (2014) apresenta a análise de decisão, apontando três principais perspectivas de Gutwald (1996) para a realidade de terceirização, que são, análise econômica, análise das competências e análise dos custos de transação. A análise econômica é interessante que seja realizada também com o auxílio da contabilidade. A análise de competências, refere-se as competências essenciais da organização, a análise do diferencial e das habilidades da organização em determinado segmento. A análise de custos de transação

visa identificar o dispêndio de recursos para planejar, adaptar e monitorar as interações entre agentes da terceirização.

Silva e Francisco (2016) falam sobre a análise de demonstrações e de indicadores. Pois, estas análises propiciam a avaliação do patrimônio da empresa e das tomadas de decisões. As demonstrações financeiras tanto demonstram o passado, como o futuro, no caso dos orçamentos financeiros. A análise financeira também é citada por Moreira, Vasconcelos e Brito (2012) e a análise das Demonstrações Contábeis por Duarte e Lamounier (2007).

Na sequencia as próximas palavras mais citadas foram “contabilidade” e “valor”, ambas com frequência de 10%.

Ferreira e Theophilo (2007); Teixeira, Terres Junior, Souza & Alberton (2008); Kroenke et al. (2011); Almeida e Bezerra (2012); e Gabriel, Abreu e Lemes (2014) trouxeram a definição e os objetivos da contabilidade, bem como a importância da contabilidade em gerar informações úteis aos gestores subsidiando a tomada de decisões. Mencionam ainda o relacionamento da contabilidade com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio.

Silva, Wilkens e Ferreira (2007) apresentam a controladoria, utilizada para gerar informações, operar planejamentos, realizar pesquisas, visando diagnosticar pontos deficientes e reduzir possíveis problemas.

Pereira e Barbosa (2015) lembram o fato de o governo utilizar o lucro apurado pela contabilidade, com suas adições e/ou exclusões, para chegar ao lucro tributável e base de cálculo para tributos.

Cunha Filho e Souza (2015) afirmam que na construção civil os custos avaliados possuem como produto final o orçamento da obra, e por isso a importância da contabilidade associada à administração, visando o acompanhamento e controle dos gastos no decorrer da execução da obra.

Santiago, Cavalcante e Paulo (2015) mencionam a questão do efeito da persistência e do conservadorismo no setor da construção civil, principalmente com o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Estas empresas estão no alcance do Pronunciamento Técnico (CPC) 17, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e estabelece o tratamento contábil das receitas e despesas decorrentes de contratos de construção. Os autores inferem que o setor da construção civil não segue linha conservadora

no sentido de antecipação de suas despesas e postergação de suas receitas. Salientam ainda, que os longos períodos de execução da obra levam as mesmas a este efeito.

As demais palavras com um maior número de citações nos recortes estudados por meio da análise de conteúdo foram “auditoria”, “evidenciação” e “qualidade”, todas com frequência de 8% cada. Os autores que citaram estas palavras, foram Gabriel, Abreu e Lemes (2014), além de autores já citados anteriormente.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esta pesquisa teve como problema de pesquisa a seguinte questão problema: como a contabilidade pode auxiliar o setor da construção civil em momentos de crise? Para responder esta questão teve-se o seguinte objetivo: analisar na literatura pesquisas onde a contabilidade auxiliou empresas do setor da construção civil.

A pesquisa foi realizada em 11 periódicos de contabilidade, dos quais foram coletados 42 artigos entre os anos de 2000 e maio de 2016. Destes artigos, 10 foram selecionados para a análise de conteúdo devido à relação com a temática desta pesquisa.

Por meio de uma pesquisa bibliométrica constatou-se que o periódico com o maior número de publicações relacionados ao setor da construção civil é a Revista Informação Contábil (4 publicações) e a Enfoque: Reflexão Contábil (4 publicações).

Os autores que mais publicaram neste tema foram Edilson Paulo (3 publicações) e Paulo Roberto da Nóbrega Cavalcante (3 publicações), ambos correspondem a um percentual de 8% cada, dos artigos na área.

Analisaram-se quais as palavras com maior frequência nos artigos. As palavras mais citadas foram “construção” (29 ocorrências) e “civil” (23 ocorrências), comprovando que os artigos estavam com a temática apropriada para a proposta desta pesquisa.

As palavras mais citadas posteriormente foram “custos” (19%), “gestão” (13%), “setor” (13%), “análise” (11%), “contabilidade” (10%), “valor” (10%), “auditoria” (8%), “evidenciação” (8%) e por fim, “qualidade” (8%). Infere-se, portanto, que estas palavras refletem as ferramentas e/ou práticas mais frequentes na literatura pesquisada.

Por fim, a contabilidade pode auxiliar o setor da construção civil com suas ferramentas e informações úteis aos gestores, visando auxiliar na tomada de decisão, principalmente com custos, controle, análise e auditoria.

A pesquisa visa contribuir com a literatura referente ao tema, mas especialmente aos profissionais da contabilidade para que possam auxiliar as empresas do setor da construção civil. Bem como, o próprio setor da construção civil possibilitando identificar como a contabilidade poderá lhe beneficiar para a solução de determinado problema ou necessidade.

Como sugestão para trabalhos futuros sugere-se ampliar a amostra para artigos publicados em Congressos de Contabilidade, bem como, analisar casos práticos com o objetivo de identificar se as ferramentas aqui citadas são as mais utilizadas pelo setor da construção civil.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. J. ; GUARNIERI, P.; SERRANO, A. L. M.; SOBREIRO, V. A.. **Análise de Decisão Sobre Terceirização: Um Estudo na Indústria da Construção Civil Residencial.**

ALMEIDA, D. M.; BEZERRA, F. A.. Influência do Fluxo de Caixa Operacional no Gerenciamento de Resultados em Empresas da Construção Civil Listadas na BM&FBovespa. **Base (UNISINOS)**, v. 9, p. 228-238, 2012.

ARAÚJO, Carlos A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**. v. 12, p. 11-32, jan./jun.2006

BARDIN, L. (2011). **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70.

CÂMARA, R. H. (2013). Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. **Revista Interinstitucional de Psicologia**, v. 6, n. 2, pp.179-191.

CAVALCANTE, Ricardo B.; CALIXTO, Pedro; PINHEIRO, Marta M. K.. Análise de conteúdo: considerações gerais, relações com a pergunta de pesquisa, possibilidades e limitações do método. **Inf. & Soc.: Est.**, João Pessoa, v. 24, n. 1, p.13-18, abr. 2014.

CBIC. **Construção civil fecha 2015 com forte retração e busca novo fôlego**. Câmara Brasileira da Indústria da Construção. 2015.

CBIC. **Banco de Dados**. Câmara Brasileira da Indústria da Construção. 2016.

CFC. NBC TG 47, de 25 de novembro de 2016. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2016/NBCTG47](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTG47)>. Acesso em: 25 jan. 2017.

CUNHA FILHO, C. S.; SOUZA, Ângela Rozane Leal de. Análise dos Custos Envolvidos na Construção de Unidades Habitacionais Vinculadas ao Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV): Estudo de um Empreendimento Imobiliário na Região Metropolitana da Capital do Estado do Rio Grande do Sul. **Pensar Contábil**, v. 17, p. 34-44, 2015.



DUARTE, H. C. F.; LAMOUNIER, W. M.. Análise Financeira de Empresas da Construção Civil por Comparação com Índices-Padrão. **Enfoque Reflexão Contábil** (Maringá), v. 26, p. 09-28, 2007.

FERREIRA, A. R.; THEOPHILO, C. R.. Contabilidade da Construção Civil: Estudo sobre as formas de mensuração e reconhecimento de resultados. RIC/UFPE - **Revista de Informação Contábil**, Pernambuco/Brasil, p. 49 - 67, 01 jun. 2007.

FIRMINO, R. G.; ANDRADE, J. M. R.. Análise da adoção das IFRS pelas companhias abertas brasileiras do setor da construção. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 9, p. 1, 2015.

GABRIEL, F. S.; ABREU, I. De M.; LEMES, S.. Evidenciação de riscos das empresas brasileiras do setor da construção civil após a crise financeira internacional de 2008: uma análise de dados em painel. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Joaçaba: Ed. Unoesc, v. 13, n. 3, p. 979-1000, set./dez. 2014.

GONÇALVES, D. L.; BISPO, O. N. A.. Análise dos fatores determinantes da estrutura de capital de companhias de construção civil inseridas no segmento Bovespa. RC&C. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, p. 110-130, 2012.

HOLANDA, F. M. A.; CAVALCANTE, P. R. N.; CARVALHO, J. R. M.. Medição de Desempenho Empresarial: Uma Aplicação Utilizando a Análise Multivariada. **Revista de informação contábil** (UFPE), v. 3, p. 81-102, 2009.

IBGE. Contas Nacionais Trimestrais - Referência 2010 - 1º trimestre 2020. Acesso em: 10 de jun. de 2020. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/home/cnt/brasil>>, 2020.

KROENKE, A.; SÖTHE, Ari; CZESNAT, A. F. O.; QUINTAS, Tiza T.; BEZERRA, Francisco A.. Análise do valor informativo do Lucro e do Patrimônio Líquido nas empresas de Construção Civil listadas na BOVESPA. **Revista de informação contábil** (UFPE), v. 5, p. 109-128, 2011.

LUCENA, W. G. L.; SOUSA, T. C. M.. Um Estudo das Empresas Listadas na BOVESPA do Setor de Construção Civil acerca do Reconhecimento das Receitas e dos Custos com base no CPC 17. **Contexto** (UFRGS), v. 15, p. 4-16, 2015.

MAÑAS, A. V. / VICO MAÑAS, A.. Alianças estratégicas e redes associativas como fonte de vantagem competitiva no varejo de material de construção. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios** (São Paulo), São Paulo, v. 14, FECAP, p. 19-33, 2004.

MEIRELES, Magali Rezende Gouvea; CENDON, Beatriz Valadares. Aplicação prática dos processos de análise de conteúdo e de análise de citações em artigos relacionados às Redes Neurais Artificiais. **Informação & Informação**, [s.l.], v. 15, n. 2, p.77-93, 28 fev. 2011. Universidade Estadual de Londrina.

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

MORGAN, B. F.; RAMOS, L. L.. Mensuração dos custos da qualidade nas empresas de construção civil. **Enfoque**, v. 27, p. 57-71, 2008.

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das. ; MOREIRA, S. A.; VASCONCELOS, E. S.; BRITO, J. L.. Análise da eficiência na geração de retorno aos acionistas das empresas do setor da construção civil com ações negociadas na BM&FBOVESPA nos anos de 2009 e 2010 por meio da análise envoltória de dados. **Revista Contemporânea de Contabilidade - RCC**, v. 09, p. 41, 2012.

PEREIRA, T. R. L.; BARBOSA, M. B.. Fatores determinantes na evidenciação de impostos diferidos pelas empresas do setor de Construção Civil listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 16, p. 41, 2015.

PEREIRA, V. S; MARTINS, V. F.. Informações contábeis e não contábeis para prever o valor de mercado das empresas: uma análise das empresas norte e latino americanas do setor de construção. **Revista de Informação Contábil (UFPE)**, v. 5, p. 104-123, 2012.

RACEF - **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**, v. 5, p. 1-20, 2015.

SEBRAE. Guia prático para a construção civil em tempos de covid-19. Acesso em: 10 de jun. de 2020. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/pe/artigos/guia-pratico-para-a-construcao-civil-em-tempos-de-covid-19,1b990a92bcf91710VgnVCM1000004c00210aRCRD>>, 2020.

SANTIAGO, J. S.; CAVALCANTE, P. R. N.; PAULO, E. . Análise da persistência e conservadorismos no processo de convergência internacional nas empresas de capital aberto do setor de construção no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, p. 174-195, 2015.

SILVA, Andressa H.; FOSSÁ, Maria I. T.. Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da Técnica para Análise de Dados Qualitativos. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, Não use números Romanos ou letras, use somente números Arábicos., 2013, Brasília. *Anais...* . Brasília: Enepq 2013 - Anpad, 2013. p. 1 - 14.

SILVA, N. E; WILKENS, É. E. D; FERREIRA, L. F.. Contribuições da Controladoria ao Planejamento Tributário em Empresas do Ramo da construção Civil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 18, p. 25-40, 2007.

SILVA, R. C. E. O. ; KOYASHIKI, M.L.M.; CRUZ, J.A.W. ; AHLFELDT, R.; SILVA, W.V.; CORSO, J.M.D. Análise de Desempenho das Ações das Empresas do Setor da Construção Civil na Bovespa em Relação à Rentabilidade, Estrutura de Capital e Conjuntura Setorial. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, p. 9-19, 2015.

SILVA, A. P. B.; FRANCISCO, J. R. S.. Análise dos Fatores determinantes da Estrutura de Capital das Empresas do Setor de Construção Civil listadas na BM&FBOVESPA em uma abordagem durante e após a crise imobiliária do 2008. **Enfoque**, v. 35, p. 17-34, 2016.

SOUZA, M. A.; MELLO, Eliane. Análise da Cadeia de Valor: Um Estudo no âmbito da

Gestão Estratégica de Custos de Empresas da Construção Civil da Grande Porto Alegre. **Revista Contemporânea de Contabilidade** (UFSC), v. 8, p. 11-40, 2011.

TEIXEIRA, A. O; TERRES JUNIOR, J. C.; SOUZA, C. M.; ALBERTON, L.. As causas fiscais e tributárias que levam a desconsideração da contabilidade pelos auditores fiscais na construção civil. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis**, v. 13, p. 01.SET/DEZ-18, 2008.

## CAPÍTULO 6

### COMPLEXIDADE INFORMACIONAL DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA

William Aparecido Maciel da Silva, Mestre em Ciências Contábeis, UFU

João Antônio de Souza Trindade, Mestre em Ciências Contábeis, UFU

Lucas Fernandes Rocha, Mestre em Ciências Contábeis, UFU

Donizete Reina, Doutorando em Ciências Contábeis, UFU

#### RESUMO

Este estudo tem o objetivo, analisar a complexidade informacional dos relatórios de auditoria das empresas listadas no Novo Mercado da B3. O período amostral foi dividido em duas frentes: (i) antes da adoção do IFRS; e (ii) após adoção do IFRS no Brasil. Este estudo contempla 1.244 relatórios de auditoria entre os períodos de 2005 a 2016. Constatou-se que, em média, existe uma maior complexidade das informações divulgadas nos relatórios de auditoria após a adoção do IFRS. Empresas que apresentaram ressalvas em seus relatórios de auditoria tendem a demonstrar maior complexidade na informação para ambos os períodos analisados, antes e após adoção do IFRS. Para mensurar a complexidade informacional, foi utilizado o indicador de legibilidade *Gunning's Fog Index*.

**PALAVRAS-CHAVE:** Complexidade Informacional; Relatório de Auditoria; Legibilidade.

#### INTRODUÇÃO

A linguagem complexa pode refletir a provisão de informações difíceis de serem compreendidas. Dessa forma, a complexidade linguística tem dois problemas latentes - ofuscação e informação - que estão relacionados à assimetria de informação em contrariedade às instruções pertinentes (BUSCHEE; GOW; TAYLOR, 2017). Ao analisarem os impactos da legibilidade na comunicação escrita das empresas em relação ao comportamento dos analistas, Lehavy, Li e Merkley (2011) investigaram os efeitos da legibilidade na comunicação escrita dessas empresas e sua relação com o comportamento dos analistas. Como resultados, os autores observaram que relatórios com menor legibilidade estavam associados a uma maior dispersão, menor precisão e maior incerteza em relação às previsões de ganhos dos analistas.

De acordo com Buschee, Gow e Taylor (2017), o componente da informação representa a complexidade linguística atribuível para a divulgação técnica informativa sobre o negócio. Por sua vez, Curtis (1995) argumenta que um dos princípios da comunicação eficaz é que a mensagem recebida pelo leitor seja interpretada da mesma maneira que o remetente.

Na perspectiva do auditor independente, seu objetivo, consiste em formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis baseada na avaliação das conclusões alcançadas pela

evidência de auditoria obtida, assim como expressar claramente essa opinião por meio de relatório por escrito (NBC TA 700, 2016). Ademais, a opinião do auditor deve mostrar com segurança que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro. Contudo, tal opinião não assegura a eficiência ou eficácia com a qual a administração da entidade conduziu os negócios, mas, em alguns casos, as leis e regulamentos precisam exigir que o auditor forneça opinião sobre assuntos de forma mais específicas, como, por exemplo, atestar a eficácia do controle interno (NBC TA 200, 2016).

De acordo com a NBC TA 705 (2016), existem três tipos de opiniões modificadas: “opinião com ressalva”, “opinião adversa” e “abstenção de opinião”. A decisão sobre qual o tipo de opinião depende da natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações apresentaram distorções relevantes ou, em caso de impossibilidade de se obterem evidências de auditoria apropriadas e suficientes, irá depender também do julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos sobre os relatórios financeiros.

Conforme exposto, a responsabilidade do auditor é obter provas de auditoria por meio do teste dos registros contábeis subjacentes às demonstrações financeiras preparadas pela administração, bem como pela obtenção de outras evidências de auditoria (ZUCA, 2015). Para isso, os relatórios de auditoria elaborados com as informações levantadas no decorrer do processo tem a finalidade de promover a comunicação clara entre o auditor e o leitor das demonstrações financeiras (RICCI, 2014).

Desse modo, o relatório dos auditores é parte integrante das informações contábeis exigidas pela legislação societária que representa a materialização elaborada de uma auditoria externa independente e a emissão do parecer que finaliza todo um processo de auditoria considerado relativamente complexo (CAMARGO; DUTRA; ALBERTON, 2011). O cumprimento dos princípios linguísticos contribui para a melhoria da estrutura dos relatórios de auditoria. Na prática, a eficácia desses relatórios é criticada porque os usuários não entendem as informações de auditoria (FAKHFAKH, 2015).

Diante do exposto, o presente estudo apresenta como questão de pesquisa identificar se as empresas pertencentes ao segmento Novo Mercado que adotaram as normas do IFRS divulgam o custo da complexidade informacional com maior legibilidade em seus relatórios

de auditoria. Assim, o objetivo é analisar a complexidade informacional dos relatórios de auditoria das empresas listadas no Novo Mercado da B3. Os estudos de Li (2008) e de Loet *al.*, (2017) apresentam como alternativa uma proposta de se utilizar da ferramenta de medição de legibilidade, isto é, o *Gunning's Fog Index* (também conhecido como índice de névoa), em nível de linguagem computacional para medir o quão complexa é uma determinada informação para a compreensão de seus usuários.

A contribuição deste trabalho se pauta, principalmente, em verificar a legibilidade dos relatórios de auditoria, visto que esses relatórios podem influenciar na tomada de decisão do usuário da informação contábil. Cabe destacar que esta pesquisa parte do estudo seminal de Li (2008) e do estudo de Loet *al.*, (2017), porém, com foco nas empresas listadas no Novo Mercado.

O presente trabalho encontra-se dividido em cinco partes, sendo: (i) Introdução; (ii) Fundamentação Teórica, na qual se discutem a definição do *International Financial Reporting Standards* (IFRS), o Relatório de Auditoria e a Legibilidade; (iii) Metodologia da Pesquisa; (iv) Descrições e Análise dos Resultados; (v) Considerações Finais; e, por fim, as Referências.

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

### **Relatório de Auditoria**

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), responsável pela aprovação da NBC TA 700 - "Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis", elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 700, o auditor tem o dever de avaliar se as demonstrações contábeis estão elaboradas, levando em consideração todos os aspectos relevantes conforme os requisitos da estrutura de relatórios financeiros aplicáveis, incluindo os aspectos qualitativos das práticas contábeis adotadas pela entidade e possíveis indicadores de tendenciosidade nos julgamentos da administração (CFC, 2009).

Assim, o auditor passa a ter uma função importante, pois dele é a responsabilidade de atuação em toda a etapa de conferir credibilidade ao processo e ao produto da contabilidade. Dessa forma, as demonstrações contábeis auditadas são objeto de maior confiança para que seus usuários tomem decisões pautadas em números que lhe transmitam segurança, evitando,

assim, a preocupação acerca de manipulação ou de conterem erros (CUNHA; BEUREN; HEIN, 2006).

Adicionalmente, o auditor pode utilizar outras informações como evidências de auditoria para chegar a uma conclusão válida, no que refere-se à elaboração do relatório de auditoria. Essas informações podem consistir em provas documentais obtidas de fontes externas e internas ao cliente, além de outras informações providas pelo auditor (ZUCA, 2015). O relatório da auditoria é a forma com que os auditores e os usuários da informação se comunicam, devendo ser compreensível e objetivo, sendo de suma importância sua aceitação pelos usuários como uma fonte fundamental de informações da empresa auditada (ALTHUNEIBAT; KHAMEES; AL-FAYOUMI, 2008).

Um relatório de auditoria de qualidade influencia na interpretação das demonstrações financeiras, bem como explica o comportamento dos usuários das demonstrações (gerentes, proprietários, funcionários, investidores institucionais, governo e mídia) e, assim, os investidores reagem melhor com relatórios compreensíveis. Dessa forma, o cumprimento da elaboração dos relatórios de auditoria é um sinal de relevância informacional, sendo eles uma fonte de informação que tranquiliza os usuários das demonstrações financeiras (FAKHFAKH, 2015).

Para Soltani (2000), um dos principais motivos para a elaboração de relatório qualificado ocorre quando há divergência ou não conformidade com os princípios contábeis. Portanto, o relatório de auditoria se fundamenta na necessidade de informações demandadas pelos usuários, devendo elas serem prestadas com transparência por um profissional independente que acrescente segurança e confiança aos dados auditados nas demonstrações contábeis.

O trabalho de um auditor contábil envolve questões ligadas ao julgamento que ele realiza para emitir sua opinião acerca das informações contábeis da entidade. Ao término do trabalho de auditoria, a opinião conclusiva do auditor torna-se materializada por meio do relatório de auditoria (CAMARGO; DUTRA; ALBERTON, 2011).

Para Salleh e Jasmani (2014), uma maior independência do auditor pode ser prejudicada com a longa relação cliente-auditor, uma vez que a capacidade de avaliação crítica da empresa pode diminuir com o tempo. Uma relação mais ampliada entre auditor-cliente pode minar a capacidade do auditor de fornecer alta qualidade de auditoria. Entretanto, as falhas no processo de auditoria, geralmente, são maiores durante o primeiro momento da

relação cliente-auditor, uma vez que o novo auditor precisa de mais esforço para se familiarizar com a operação do cliente.

Nessa perspectiva, o relatório de auditoria apresenta algumas particularidades em sua elaboração, bem como trata de especificidades de acordo com a necessidade que o auditor tem no momento da elaboração do relatório, as quais se encontram de maneira mais detalhada no Quadro 1.

**Quadro 1:** Tipos de Relatório de Auditoria

<b>Tipos de Relatório de Auditoria</b>	<b>Conteúdo dos Relatórios de Auditoria</b>
Relatório Sem Ressalva	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Título;</li> <li>• Destinatário;</li> <li>• Parágrafo Introdutório;</li> <li>• Responsabilidade da Administração sobre as Demonstrações Contábeis;</li> <li>• Responsabilidade do Auditor;</li> <li>• Opinião do Auditor;</li> <li>• Outras Responsabilidades Relativas à Emissão do Relatório de Auditoria;</li> <li>• Assinatura do Auditor;</li> <li>• Data do Relatório do Auditor Independente;</li> <li>• Endereço do Auditor Independente.</li> </ul>
Relatório Com Ressalva	Todos os itens do relatório sem ressalvas com a inclusão do parágrafo que suscitou a base para a opinião com ressalva e substituição do parágrafo de Opinião do Auditor por Opinião do Auditor com Ressalva.
Relatório Com Opinião Adversa	Todos os itens do relatório sem ressalvas com a inclusão do parágrafo que suscitou a base para Opinião Adversa e substituição do parágrafo de Opinião do Auditor por Opinião Adversa.
Relatório Com Abstenção de Opinião	Todos os itens do relatório sem ressalvas com a inclusão do parágrafo que suscitou a base para Abstenção de Opinião e substituição do parágrafo de Opinião do Auditor por Opinião Adversa.
Relatório com Parágrafo de Ênfase	Inclusão do parágrafo de Ênfase.
Relatório com Parágrafo sobre Outros Assuntos	Inclusão do parágrafo de Outros Assuntos.

**Fonte:** Adaptado de Ricci (2014).

### **Complexidade Informacional**

A complexidade informacional é mensurada por índices de legibilidade. A legibilidade mede o grau de dificuldade de um texto, o qual é utilizado para caracterizar fatores tipográficos, como tipo de fonte, tamanho da letra, dentre outros. Em outras palavras, a avaliação da qualidade de um texto é baseada na estrutura, na escrita e na facilidade de leitura de um texto (CURTO, 2014). Para Fakhfakh (2015), a compreensão está, linguisticamente,



relacionada à percepção do significado correto do texto, assim como a inteligibilidade se refere a que os leitores podem ler determinado conteúdo da informação e interpretar o significado das ideias. A compreensão de forma qualitativa está estritamente condicionada por fatores como habilidade de escrita, confiabilidade de ferramentas de comunicação e habilidade de leitura.

Assim, pode-se conceituar legibilidade como sendo a capacidade de compreender e interpretar determinada leitura a partir de um texto claro e nítido, ou seja, de fácil entendimento. Na pesquisa realizada por Porto *et al.* (2014), nota-se que a legibilidade influencia também nas publicações futuras, pois “artigos com vocabulário de fácil entendimento têm maior grau de legibilidade, podem ser compreendidos por acadêmicos e não acadêmicos, resultando em maior número de acessos e, por consequência, com maiores chances de serem citados em outras publicações”. Os mesmos autores ainda argumentam que “a alta legibilidade de um texto geralmente se dá pelo emprego de frases curtas, com menores quantidades de palavras e caracteres” (PORTO *et al.*, 2014).

Para Klare (1963), os autores de um texto motivados pelo julgamento dos seus leitores acerca da compreensibilidade de leitura de um determinado texto e, principalmente, pela sua compreensão, devem se preocupar com a composição e a medida do texto. De forma geral, os leitores inclinam-se a leitura de determinadas informações conforme seu nível de conhecimento e compreensão, ou seja, quanto maior o nível de complexidade de um texto, maior será o grau de exigência de habilidades, conhecimento e utilização de ferramentas sobre um determinado assunto.

Fernández (2013) cita a *International Organization of Securities Comissions (IOSCO, 2003)*, que é uma organização internacional de reguladores de valores imobiliários. A organização, ciente de que os escândalos financeiros que aconteceram no final da década de noventa estavam relacionados com a falta de transparência da informação, elaborou um roteiro para preparação de informação narrativa. O argumento dessa organização reitera que a informação deve ser clara, precisa, consistente e ser emitida em linguagem simples, assim como aconselha que essa informação seja apresentada de forma que aumente a compreensibilidade. Ademais, a legibilidade pode contribuir para que as informações contidas nos relatórios financeiros consigam, por exemplo, promover uma melhor interpretação e análise por parte dos usuários acerca dos dados neles contidos.

## METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa se classifica como descritiva, pois buscou analisar se as divulgações das empresas que adotam as normas de IFRS apresentam relatórios de auditoria com maior legibilidade, ou seja, se contêm informações menos complexas. A pesquisa descritiva tem como principal objetivo “a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos”.

Quanto ao método de abordagem, este trabalho se classifica como um estudo quantitativo, pois se pautou no programa “*Gunning’s Fog Index*”. Richardson (1999, p.70) caracteriza a abordagem quantitativa como o “emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc”.

Quanto aos procedimentos técnicos, foram exploradas as fontes documentais, isto é, os relatórios financeiros das empresas listadas na B3, mais especificadamente, no segmento Novo Mercado, tendo sido analisados os relatórios dos auditores independentes para tirar as devidas conclusões a fim de atingir o objetivo desta pesquisa. Assim, o estudo se caracteriza como uma pesquisa documental. Gil (2008, p.51) diz que a pesquisa documental “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

O estudo adotou como objeto de estudo as empresas listadas na B3 incluídas no segmento Novo Mercado, totalizando um total de 123 empresas. Esse segmento envolve empresas que implementam as boas práticas de governança corporativa e apresentam apenas ações ordinárias, tendo todos acionistas direitos a votos. Em caso de fechamento de capital ou cancelamento do contrato Novo Mercado, o controlador ou a companhia fazem uma oferta pública de aquisição das ações em circulação. Além disso, o conselho de administração da companhia deve ser composto por, no mínimo, cinco membros com mandato unificado e por, no máximo, dois anos, não devendo a companhia deter partes beneficiárias. Em resumo, empresas listadas no Novo Mercado têm maior precisão na precificação das ações, melhor acompanhamento e fiscalização, mais segurança quanto aos direitos societários, redução de risco; uma melhor imagem institucional, maior demanda de ações e menor custo de capital.

Assim, para constituir a amostra desta pesquisa, foram retirados dos relatórios financeiros de 123 empresas os relatórios dos auditores independentes dos anos 2005 a 2009, ou seja, de período anterior à adoção do IFRS (S\_IFRS), bem como de período posterior à

adoção do IFRS (C\_IFRS), ou seja, entre o período de 2010 a 2016. As amostras foram pesquisadas no sítio eletrônico da B3, mais precisamente, no segmento Novo Mercado, totalizando uma amostra de 1244 relatórios de auditoria, tendo sido selecionado todo o texto e colado no *Gunning's Fog Index* para analisar qual a complexidade das informações divulgadas pelos auditores. A fórmula GFI para legibilidade é definida pela expressão exposta abaixo na equação 1.

$$GFI = [(número de palavras / número de frases) + número de "palavras"] \times 0,4 \quad (1)$$

A fórmula de legibilidade determina o quão difícil é ler e entender uma escrita. Diante disso, esse índice testa a legibilidade do texto e tem como intuito calcular a média ponderada do número de palavras por frase e o número de palavras longas por palavra, sendo possível, então, realizar a interpretação do conteúdo.

**Tabela 1:** Requisitos linguísticos para a legibilidade.

	<b>Pontos</b>	<b>Nível de dificuldade</b>
<i>Gunning's Fog Index</i>	Menos de 10	Baixo
	10 – 15	Moderado
	Maior de 15	Extremo

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

Este estudo, foi elaborado com a intenção de analisar a complexidade informacional dos relatórios de auditorias disponibilizados nos relatórios financeiros das empresas listadas no Novo Mercado, antes e após adoção do IFRS, por meio do índice de legibilidade *Gunning's Fog Index*. Para tratamento dos dados, a análise foi realizada por meio do *software IBM SSPS* e, para testar as hipóteses acima, foram elaborados os constructos metodológicos, conforme se segue.

## **ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Neste tópico, serão apresentados a distribuição de frequência das auditorias e o volume de relatórios emitidos antes e depois da adoção do IFRS. A distribuição de frequência é um sumário tabular de dados que mostra o número de cada item em suas diversas classes não sobrepostas (ANDERSON; SWEENEY; WILLIAMS, 2007).

**Tabela 2:** Distribuição de Frequência

		Frequência	Frequência Percentual (%)	Percentual Cumulativo (%)
S_IFRS	ERNST	143	34,3	34,3
	DELOITTE	105	25,0	59,3
	KPMG	54	12,9	72,1
	GRANT	33	7,9	80,0
	PRICE	43	10,2	90,2
	DIRECTA	5	1,2	91,4
	PERFORM	5	1,2	92,6
	RUSSELL	5	1,2	93,8
	ACAL	6	1,4	95,2
	BDO	19	4,5	99,8
	MAZARS	1	,2	<b>100,0</b>
	<b>TOTAL</b>	<b>419</b>	<b>100,0</b>	
C_IFRS	ERNST	197	23,9	23,9
	DELOITTE	191	23,2	47,0
	KPMG	169	20,5	67,5
	GRANT	16	1,9	69,5
	PRICE	197	23,9	93,3
	DIRECTA	1	,1	93,5
	RUSSELL	1	,1	93,6
	ACAL	2	,2	93,8
	BDO	44	5,3	99,2
	CROWE	1	,1	99,3
	VERDUS	2	,2	99,5
	L.M AUDIT.	1	,1	99,6
	BKR INT.	1	,1	99,8
	BAKER	2	,2	<b>100,0</b>
	<b>TOTAL</b>	<b>825</b>	<b>100,0</b>	

**Fonte:** Resultados obtidos via software SSPS para 419 observações para (S\_IFRS) período que antecede a adoção do IFRS, de 2005 a 2009, e 825 observações para (C\_IFRS) período após adoção do IFRS no Brasil, de 2010 a 2016, perfazendo uma amostra total de 1244 relatórios e auditoria das empresas de auditorias contratadas pelas empresas listadas no Novo Mercado do B3.

A estatística descritiva para as auditorias contratadas que antecedem a adoção do IFRS, entre o período de 2005 a 2009 (S\_IFRS), e após adoção do IFRS, entre o período de 2010 a 2016 (C\_IFRS), conforme Tabela 3. A análise descritiva procura descrever e avaliar determinado grupo sem tirar quaisquer conclusões ou inferências sobre um grupo maior (FAVERO *et al.*, 2014).

**Tabela 3:** Estatística Descritiva das auditorias

S_IFRS	N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão	Mínimo	Máximo
ERNST	143	21,3591	1,99885	,16715	17,87	34,55
DELOITTE	105	22,4390	1,39717	,13635	18,86	25,87
KPMG	54	23,2985	2,08944	,28434	19,81	30,78
GRANT	33	21,3112	2,07482	,36118	17,14	26,03
PRICE	43	23,4198	3,90983	,59624	18,73	39,98
DIRECTA	5	19,8880	1,45785	,65197	18,55	22,25
PERFORM	5	24,1220	,12931	,05783	23,99	24,28
RUSSELL	5	21,9360	,43850	,19610	21,19	22,29
ACAL	6	22,7833	2,05517	,83902	19,31	25,10
BDO	19	21,4437	1,14743	,26324	19,30	23,85
MAZARS	1	19,4300	.	.	19,43	19,43
<b>TOTAL</b>	<b>419</b>	<b>22,1293</b>	<b>2,27429</b>	<b>,11111</b>	<b>17,14</b>	<b>39,98</b>
C_IFRS	N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão	Mínimo	Máximo
ERNST	197	27,1563	1,79756	,12807	19,93	32,89
DELOITTE	191	28,8923	1,86489	,13494	23,71	35,71
KPMG	169	28,9206	2,11323	,16256	23,03	36,94
GRANT	16	26,9094	1,49255	,37314	24,28	29,49
PRICE	197	28,0956	2,37535	,16924	21,79	38,66
DIRECTA	1	24,9800	.	.	24,98	24,98
RUSSELL	1	25,7400	.	.	25,74	25,74
ACAL	2	25,7300	,05657	,04000	25,69	25,77
BDO	44	27,5970	1,84772	,27855	22,61	33,20
CROWE	1	25,1300	.	.	25,13	25,13
VERDUS	2	29,4850	3,85373	2,72500	26,76	32,21
L.M AUDIT.	1	28,2400	.	.	28,24	28,24
BKR INT.	1	30,9700	.	.	30,97	30,97
BAKER	2	27,8700	1,24451	,88000	26,99	28,75
<b>TOTAL</b>	<b>825</b>	<b>28,1657</b>	<b>2,15701</b>	<b>,07510</b>	<b>19,93</b>	<b>38,66</b>

**Fonte:** Resultados obtidos via software SSPS para 419 observações para (S\_IFRS) período que antecede a adoção do IFRS, de 2005 a 2009, e 825 observações para (C\_IFRS) período pós-adoção do IFRS no Brasil, de 2010 a 2016, perfazendo uma amostra total de 1244 relatórios e auditoria das empresas de auditorias contratadas pelas empresas listadas no Novo Mercado do B3. Os dados utilizados na elaboração da estatística descritiva foram coletados dos relatórios de auditoria e gerados pelo software online público *Gunning's Fog Index* para evidenciar a complexidade das informações disponibilizada pelas auditorias nas demonstrações contábeis.

Comparando a análise descritiva com as informações da Tabela 1, observa-se que todas as informações disponibilizadas pelas auditorias nos relatórios dos auditores exigem um grau de conhecimento das informações contábeis devido à enorme dificuldade de entendimento que elas provocam nos usuários. Entre as auditorias apresentadas na Tabela 3, a PERFORM, a KPMG e a PRICE foram as três com maior grau de complexidade na elaboração de seus relatórios de auditorias disponibilizados nas demonstrações contábeis antes da implementação do IFRS. As auditorias que apresentaram uma menor complexidade das informações contábeis foram a ERNST e a GRANT. As auditorias que tiveram informações

máxima, demonstrando que a informações disponibilizadas exigem do leitor que utiliza essa informação para tomada de suas decisões são a ERNST, a PRICE e a KPMG.

As auditorias DELOITTE, a KPMG, a PRICE, a VERDUS, a L.M AUDIT e a BKR INT apresentaram maior grau de complexidade na elaboração de seus relatórios de auditorias disponibilizados nas demonstrações contábeis para o período de 2010 a 2016, ou seja, após a adoção do IFRS. Para o mesmo período, as auditorias que apresentaram uma menor complexidade das informações contábeis foram a ERNST e a PRICE. As auditorias que apresentaram informações máximas, demonstrando que as informações disponibilizadas exigem mais do leitor que utiliza essa informação para tomada de suas decisões são a ERNST e a PRICE.

A média do S\_IFRS foi de 22,1293 e, para o C\_IFRS, foi de 28,1657. Em média, as informações do período após adoção do IFRS demonstram que os relatórios de auditorias ficaram com a legibilidade mais complexas. Para analisar a diferença entre as médias das auditorias, será utilizado o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis para as empresas de auditoria contratadas pelas empresas listadas no Novo Mercado antes e após a adoção do IFRS, entre o período de 2005 a 2009, para período que antecede o IFRS e, entre o período de 2010 a 2016 para empresas após a adoção do IFRS. Primeiramente, é apresentada a média do *rank*, conforme Tabela 4, e teste de Kruskal-Wallis, como consta na Tabela 5.

**Tabela 4:** Rank das médias auditorias

	<b>Auditoria</b>	<b>N</b>	<b>Média do Rank</b>
S_IFRS	ERNST	143	152,43
	DELOITTE	105	245,13
	KPMG	54	287,24
	GRANT	33	176,35
	PRICE	43	257,42
	DIRECTA	5	70,10
	PERFORM	5	371,20
	RUSSELL	5	206,50
	ACAL	6	269,92
	BDO	19	166,53
	MAZARS	1	31,00
	<b>TOTAL</b>	<b>419</b>	
C_IFRS	ERNST	197	289,86
	DELOITTE	191	515,77
	KPMG	169	520,16

<b>Fonte:</b> Elaborado	GRANT	16	260,03	pelos autores.	
	PRICE	197	376,44		
	DIRECTA	1	31,00		
	RUSSELL	1	53,50		
	ACAL	2	54,00		
	BDO	44	355,52		
	CROWE	1	35,00		
	VERDUS	2	497,75		deKruskal-Wallis
	L.M AUDIT.	1	464,50		
	BKR INT.	1	761,50		
BAKER	2	396,25			
<b>TOTAL</b>	<b>825</b>				
		<b>S_IFRS</b>	<b>C_IFRS</b>		
Qui-Quadrado	93,902	150,436			
Df	10	13			
Sig.	,000	,000			

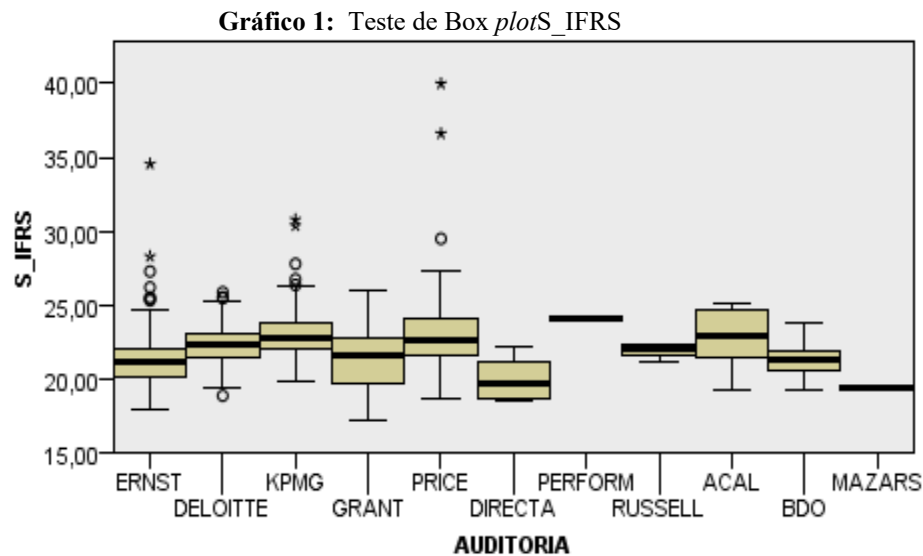
**Fonte:** Elaborado pelos autores.

No teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, o valor do qui-quadrado foi de 93,902 a um grau de liberdade de 10 a um p-valor de 0,000, que foi menor que o grau de significância de 0,05, rejeitando-se a hipótese de que a distribuição de S\_IFRS é a mesma em todas as categorias de auditoria, ou seja, existe diferença entre as médias dos resultados gerados pelo *Gunning's Fog Index*, destacando-se que cada relatório elaborado pelas auditorias tem seu grau de complexidade no período que antecede a adoção do IFRS.

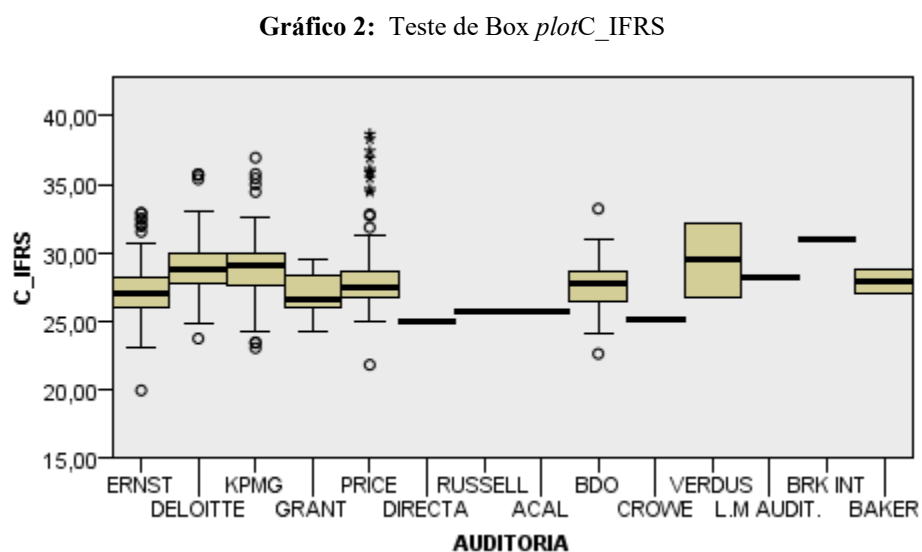
Para o período após a adoção do IFRS, com o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, o valor estatístico do qui-quadrado foi de 150,436 para um grau de liberdade de 13 a um p-valor de 0,000, que foi menor que o grau de significância de 0,05 rejeita-se a hipótese de que a distribuição de C\_IFRS é a mesma em todas as categorias de auditoria, ou seja, existe diferença entre as médias dos resultados gerados pelo *Gunning's Fog Index*, destacando-se que cada relatório elaborado pelas auditorias tem seu grau de complexidade no período após a adoção do IFRS.

Quanto ao teste de normalidade de *Boxplot* pode-se observar como os dados do *Gunning's Fog Index* se comportam para cada uma das auditorias, conforme apresentam o

Gráfico 1, para o período que antecede o IFRS, e o Gráfico 2, para o período após a adoção do IFRS, assim como o teste de *posthoc* para comparação entre pares das médias.



Conforme demonstrado no Gráfico 1 do teste de *Boxplot*, observa-se que os dados das auditorias ERNST, KPMG, PRICE não seguem uma distribuição normal dos dados. No teste de *post hoc* de comparação entre os pares, foram rejeitados os p-valores na hipótese de que a distribuição de S\_IFRS é a mesma em todas as categorias de auditoria dos pares ERNST-DELOITTE (0,000), ERNST-KPMG (0,000), ERNST-PRICE (0,000), GRANT-KPMG (0,002), ERNST-PERFORM (0,004), DIRECTA-PERFORM (0,005), DIRECTA-KPMG (0,007), BDO-KPMG (0,010), BDO-PERFORM (0,042) e GRANT-PERFORM (0,044).





No Gráfico 2 do teste de *Boxplot*, é demonstrado que os dados das auditorias ERNST, KPMG, PRICE e BDO não seguem uma distribuição normal dos dados. No teste de *post hoc* de comparação entre os pares, foram rejeitados os p-valores na hipótese de que a distribuição de C\_IFRS é a mesma em todas as categorias de auditoria dos pares ERNST-DELOITTE (0,000), PRICE-DELOITTE (0,000), ERNST-KPMG (0,000), PRICE-KPMG (0,000), GRANT-DELOITTE (0,003), GRANT-KPMG (0,003), BDO-KPMG (0,004), BDO-DELOITTE (0,005), ERNST-PRICE (0,028).

Nesse sentido, a presente pesquisa buscou, em adição, analisar a complexidade informacional das ressalvas que estão presentes nos relatórios dos auditores. Conforme Tabela 6, buscou-se analisar a complexidade das informações que o relatório dos auditores publica juntamente com os relatórios contábeis, com ressalva e sem ressalva, analisando assim a complexidade das ressalvas entre os períodos antes e após a adoção do IFRS (Tabela 6).

**Tabela 6:** Estatística Descritiva das Ressalvas

S_IFRS	N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão	Mínimo	Máximo
SEM RESSALVA	411	22,1094	2,28067	,11250	17,14	39,98
COM RESSALVA	8	23,1487	1,73155	,61220	20,32	25,10
<b>TOTAL</b>	<b>419</b>	<b>22,1293</b>	<b>2,27429</b>	<b>,11111</b>	<b>17,14</b>	<b>39,98</b>
<b>C_IFRS</b>						
SEM RESSALVA	789	28,2478	2,10899	,07508	19,93	38,66
COM RESSALVA	25	27,0472	2,34286	,46857	23,45	34,44
ABSTENCAO	11	24,8164	1,92840	,58143	22,61	28,87
<b>TOTAL</b>	<b>825</b>	<b>28,1657</b>	<b>2,15701</b>	<b>,07510</b>	<b>19,93</b>	<b>38,66</b>

**Fonte:** Resultados obtidos via software SSPS para 419 observações para (S\_IFRS) período que antecede a adoção do IFRS, de 2005 a 2009, e 825 observações para (C\_IFRS) período pós-adoção do IFRS no Brasil, de 2010 a 2016, perfazendo uma amostra total de 1244 relatórios e auditoria das empresas de auditorias contratadas pelas empresas listadas no Novo Mercado do B3. Os dados utilizados na elaboração da estatística descritiva foram coletados dos relatórios de auditoria e gerados pelo software online público *Gunning's Fog Index* para evidenciar a complexidade das informações disponibilizadas pelas auditorias nas demonstrações contábeis.

Analisando a complexidade dos relatórios de auditoria em suas ressalvas, os relatórios com ressalvas apresentam, em média, um grau de complexidade maior das informações em relação aos relatórios sem ressalva. Comparando as médias, o C\_IFRS apresentou uma maior legibilidade das médias para o *Gunning's Fog Index* sem ressalva e com ressalva, além da abstenção que começou a ser apresentada após a implantação do IFRS, conforme mostra a Tabela 6. Ao fazer a comparação da legibilidade entre os dados com ressalva e sem ressalva,

os relatórios com ressalva tendem a evidenciar maior complexidade da informação para ambos os períodos verificados, isto é, antes e depois da adoção do IFRS.

**Tabela 7:** Teste de Levene e Teste t Independente

		Teste de Levene		Test t de Igualdade das Médias				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Dif. Médias	Erro Padrão
S_IFRS	Variáveis iguais assumidas	,030	,863	-1,281	417	,201	-1,03931	,81125
	Variáveis não iguais não assumidas			-1,670	7,481	,136	-1,03931	,62245

**Fonte:** Resultados obtidos via software SSPS para 419 observações para (S\_IFRS) período que antecede a adoção do IFRS, de 2005 a 2009, das empresas de auditorias contratadas pelas empresas listadas no Novo Mercado do B3.

Para o teste de Levene, pode-se considerar que, conforme a hipótese  $H_0$ , existe homogeneidade da variância para os diferentes tipos de tratamentos, tendo sido o p-valor de 0,863 maior que o grau de significância de 0,05, não se rejeitando a hipótese  $H_0$  e concluindo-se que as variâncias são homogêneas. No teste t para amostras independentes das ressalvas dos relatórios de auditorias, identificou-se um p-valor de 0,201, o que indicou que, as ressalvas de auditorias seguem, em média, um mesmo padrão, seja com ressalva ou sem ressalva. Para os relatórios, o C\_IFRS será utilizado o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, uma vez que há mais de dois grupos a serem investigados. Na Tabela 8, é exibida a média do *rank* e, na Tabela 9, o teste de Kruskal-Wallis.

**Tabela 8:** Rank das médias ressalvas

		N	Média do Rank
C_IFRS	SEM RESSALVA	789	422,03
	COM RESSALVA	25	267,60
	ABSTENCAO	11	96,09
	<b>TOTAL</b>	<b>825</b>	

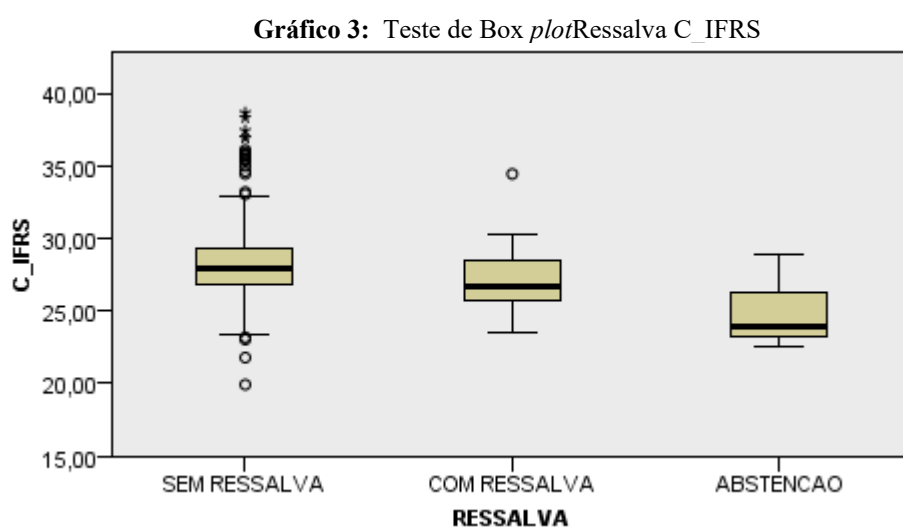
**Fonte:** Elaborado pelos autores.

**Tabela 9:** Teste de Kruskal-Wallis Ressalvas

		C_IFRS
Qui-Quadrado		29,893
Df		2
Sig.		,000

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

Em se tratando do teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, o valor do qui-quadrado foi de 29,893 a um grau de liberdade de 2, a um p-valor de 0,000, que foi menor que o grau de significância de 0,05, rejeitando-se a hipótese de que não existe diferença entre as médias para as ressalvas após a adoção do IFRS (C\_IFRS), ou seja, existe diferença entre as médias dos resultados gerados pelo *Gunning's Fog Index* para cada umas das ressalvas dos relatórios de auditoria (com ressalva, sem ressalva e abstenção). Esse resultado pode ser melhor observado a partir do teste de *Boxplot*, conforme demonstra o Gráfico 3.



No Gráfico 3, que apresenta o teste de *Boxplot*, é possível verificar que os relatórios de auditoria sem ressalva não seguem uma distribuição normal dos dados. No teste de *post hoc* de comparação entre os pares das médias, foram rejeitados os p-valor, tendo em vista a hipótese de que a distribuição de C\_IFRS é a mesma em todas as categorias de auditoria dos pares ABSTENCAO-SEM RESSALVA (0,000), COM RESSALVA-SEM RESSALVA (0,004).

Para responder à hipótese levantada na metodologia para as empresas que adotaram as normas do IFRS e que apresentaram relatórios de auditoria com maior ou menor legibilidade (informações são mais complexas), é aplicado o teste não paramétrico para uma amostra para o S\_IFRS e uma para C\_IFRS, ou seja, é testada a distribuição observada contra a hipotetizada (teste Kolmogorov-Smirnov).

**Tabela 9:** Teste de Kolmogorov-Smirnov

	C_IFRS	S_IFRS
Absoluto	,071	,118
Positivo	,071	,118
Negativo	-,067	-,058
Teste Estatístico	2,026	2,407
Sig.	,001	,000

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

O teste de Kolmogorov-Smirnov rejeitou a hipótese nula de que a distribuição de C\_IFRS é normal com médias de 28,17 e desvio padrão de 2,16, a um nível de significância de 0,05 e um p-valor de 0,001. Em outras palavras, as empresas que adotaram as normas do IFRS apresentam relatórios de auditoria com maior complexidade informacional. Para S\_IFRS, o teste de Kolmogorov-Smirnov rejeitou a hipótese de que os dados seguem uma distribuição normal. Isso significa que, antes da adoção do IFRS, os relatórios de auditoria já apresentavam menor legibilidade. O teste mostrou que, com a adoção do IFRS, o nível em média da complexidade da informação divulgada nos relatórios aumentou e que essas informações não seguem um padrão em sua complexidade.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo é o de analisar a complexidade informacional dos relatórios de auditoria das empresas listadas no Novo Mercado da B3. O teste de *Gunning's Fog Index*, de acordo com Curto (2014), foi elaborado para analisar o problema de escrita e linguagem complexas, visto que, segundo o autor, textos muito longos tendem a ser de difícil compreensão e entendimento. Na contabilidade, o relatório de auditoria é uma das ferramentas utilizadas pelo investidor para a tomada de decisão.

Nesta pesquisa, foi apresentado o grau de complexidade dos relatórios de auditoria elaborados pelas empresas de auditorias contratadas pelas companhias listadas no Novo Mercado da B3. Assim, comparou-se a complexidade informacional do relatório de auditoria para o período que antecede a adoção do IFRS e após a adoção do IFRS, entre o período de 2005 a 2016. Os períodos de análises foram divididos em 2005 a 2009 para o período que antecedeu o IFRS, para uma amostra de 419 relatórios de auditorias, e após a adoção do IFRS, para o período de 2010 a 2016, para uma amostra de 825 relatórios de auditoria. A pesquisa evidenciou que com a adoção do IFRS, o nível da complexidade da informação divulgada nos relatórios de auditoria aumentou.

Em suma, acredita-se que a dificuldade de calcular o custo do grau de complexidade para as empresas (de auditoria e auditadas) seja em virtude da falta de indicadores para a sua mensuração. Cabe ressaltar que a amostra ficou restrita ao total de 1.244 relatórios de auditoria. Assim, espera-se que trabalhos futuros complementares possam ser realizados, expandindo a amostra para outros indexadores, além de outros tipos de relatórios divulgados pelas empresas, como: governança corporativa, relatório da administração e outros testes de legibilidade, tais como os propostos na dissertação de Curto (2014), quais sejam, teste de Flesch Reading Ease, teste de Dale-Chall, teste de SimpleMeasureofGobblyGook (SMOG).

Adicionalmente, recomenda-se identificar indicadores de avaliação que sejam capazes de mensurar o custo da imagem das empresas de auditoria em função de elas emitirem relatórios que, muitas vezes, são de difícil compreensão. Esse custo de imagem também poderia ser estendido às empresas que são auditadas, pois não se sabe, em termos de valores, quanto as empresas de auditoria deixam de ganhar por validarem relatórios financeiros complexos e nem quanto as empresas auditadas perdem com futuros investidores em função de nem sempre estarem alinhada ao melhor *disclosure*.

## REFERÊNCIAS

AL-THUNEIBAT, A. A.; KHAMEES, B. A.; FAYOUMI, N. A. The effect of qualified auditors' opinions on share prices: evidence from Jordan. **Managerial Auditing Journal**. v. 23, n.1, pp.84-101, 2008.

ANDERSON, D. R.; SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, T. A. **Estatística aplicada à administração e economia**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2007.

BUSCHEE, B. J.; GOW, I. D.; TAYLOR, D. Linguistic Complexity in Firm Disclosures: Obfuscation or Information? **Journal of Accounting Research**, v. 56, n. 1, pp. 85-121, 2017

CAMARGO, R. V. W.; DUTRA, M. H.; ALBERTON, L. Relatório dos auditores independentes: uma análise da produção científica nacional desenvolvida entre os anos de 1987 e 2010. In: ENCONTRO DA ANPAD. 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2011, p. 1-17.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução 016/NBCTA200(R1)**. NBC TA 200 – Dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA200(R1))>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.231/09**. NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as

Demonstrações Contábeis Disponível em:  
<[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA700](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA700)>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.231/09**. NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. Disponível em: <<<http://www.crcpr.org.br/new/content/download/camaraTecnica/NBCTA705.pdf>>>

COURTIS, J. K. Readability of annual reports: Western versus Asian evidence. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**. v. 8, n. 2, pp. 4-17, 1995.

CURTO, P. S. L. **Classificador de Textos para o Ensino de Português como Segunda Língua**. 2014. 132 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal, 2014.

CUNHA, P. R.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. Procedimentos de auditoria utilizados pelas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. v.2, n.3, p. 53-62, 2006.

FAVERO, L. P.; BELFIORE, P.; TAKAMATSU, R. T.; SUZART, J. **Métodos Quantitativos com Stata: Procedimentos, Rotinas e Análise de Resultados**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

FAKHFAKH, M. The readability of international illustration of auditor's report: Na advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. **Journal of Economics, Finance and Administrative Science**, v. 20, n. 38, p. 21-29, 2015.

FERNÁNDEZ, Ó. S. A Clareza da informação narrativa em empresas cotadas. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**. v. 3, n. 3, p. 09-29, set./dez., 2013.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KLARE, G. R. **Measurement of readability**. Ames, Iowa: Iowa State University Press. 1963.

LEHAVY, R.; LI, F.; MERKLEY, K. The Effect of Annual Report Readability on Analyst Following and the Properties of Their Earnings Forecasts. **The Accounting Review**. v. 86, n. 3, pp. 1087–1115, 2011.

LO, K.; RAMOS, F.; ROGO, R. Earnings Management and Annual Report Readability. **Journal of Accounting and Economics**, v. 63, n. 1, p. 1-25, 2017.

PORTO, J. S.; PAIVA, T. S. dos S.; AMARAL, C. L. F.; REBOUÇAS, T. N. H.; SILVA, R. de A. Legibilidade de artigos de um periódico nacional na área de melhoramento vegetal. **Cultivando o Saber (FAG)**, v. 7, n. 2, p. 205 – 211, 2014.

RICCI, A. A. R. V. 2014. **Análise de conteúdo aplicada aos relatórios de auditoria das empresas de tecnologia da informação no Brasil**. 88 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP/SP, São Paulo, 2014.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SALLEH, K.; JASMARI, H. Audit rotation and audit report: empirical evidence from Malaysian PLCs over the period of ten years. **Social and Behavioral Sciences**. v. 145, p. 40-50, 2014.

SOLTANI, B. Some empirical evidence to support the relationship between audit reports and stock prices - the French case. **International Journal of Auditing**. v. 4, n. 3, p. 269 – 291, 2000.

ZUCA, S. Audit evidence: necessity to qualify a pertinent opinion. **Procedia Economics and Finance**, v. 20, p. 700-704, 2015.

## CAPÍTULO 7

### CUSTO DE OPORTUNIDADE APLICADO AO SEGMENTO DE EVENTOS MUSICAIS SERTANEJOS: ANÁLISE DE UMA EMPRESA GOIANA

Juliana Almeida de Paula, Graduada em Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de Goiás

Alexandre de Carvalho Paranaíba, Especialista em Gestão Financeira, Pontifícia Universidade Católica de Goiás

Geovane Camilo dos Santos, Docente Pontifícia Universidade Católica de Goiás

Drvelle Laiana de Jesus Silva dos Santos, Graduada em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Uberlândia

Marcos Vinicius Fancelli Livero, Especialista em Auditoria e Gestão Governamental, Pontifícia Universidade Católica de Goiás

Wagno Pereira da Costa, Mestre em Desenvolvimento e Planejamento Territorial, Pontifícia Universidade Católica de Goiás

#### RESUMO

Este artigo tem como objetivo evidenciar a influência do custo de oportunidade na precificação de uma empresa do ramo musical sertanejo. Esta pesquisa contribui com a área de negócios e serve como fonte de consulta de gestores e acadêmicos, pois a análise do custo de oportunidade é pouco discutida na área contábil. O desenvolvimento deste estudo ocorre mediante pesquisa empírica e a abordagem qualitativa. A coleta de dados foi mediante entrevista estruturada com um dos sócios da organização. Dessa forma surge um despertar de interesses, pois a final, custo de oportunidade interfere na precificação e nas tomadas de decisões dos contratados e dos contratantes dos eventos. Os resultados mostram que o custo de oportunidade interfere na precificação do evento de forma que o contratado considera em suas decisões a maximização do resultado financeiro em detrimento do *Status*, pois esse pode ser alcançado com as plataformas digitais.

**PALAVRAS-CHAVE:** Custo de Oportunidade. Tomadas de decisão. Música sertaneja.

#### INTRODUÇÃO

Os compositores na maioria de suas letras musicais exaltam o lugar onde vivem e/ou seu/ua amada(o), inferindo-se então que o sertanejo é ligado ao modo de vida e expressão de sentimentos. Borges (2011) defende em suas pesquisas que a matriz do sertanejo em Goiás é a denominada Fazenda-roça goiana, entendida como a organização que especifica a essência socioeconômica de Goiás.

Para Prado (2016), Goiás atualmente tem relevância na música sertaneja no Brasil, sem dúvidas é o estado que possui uma quantidade significativa de cantores sertanejos. Ainda



para o referido autor, cantores dos quatro cantos do Brasil vem para Goiânia tentar o sucesso, já que a valorização é bem perceptiva, justificando o leito da música sertaneja.

Pode-se citar alguns cantores que fizeram grandes sucessos nas décadas de 90, como por exemplo, Leandro e Leonardo e Zezé de Camargo e Luciano e dentre outros, não menos importantes. Após a era dos sertanejos “raízes” surgiram então novos cantores que se enquadraram no Sertanejo Universitário, alguns deles, Jorge e Matheus, Cristiano Araújo, Gustavo Lima e outros mais. Entre a década de 90 e atualmente, surgiram diversos eventos do sertanejo universitário, dentre eles o Villa Mix (PRADO, 2016).

Ressalta-se que um dos maiores eventos anual em Goiânia e tão esperado, é o Villa Mix Festival além de ser o maior neste setor. O evento exalta a cantores Sertanejos Universitários, referência do mercado de *showBusiness* com o objetivo de reunir cantores do *casting*<sup>3</sup> AudioMix levando em média de 100 mil pessoas de todo o Brasil (VILLAMIX, 2018). O festival impressiona todos presentes pela a sua estrutura contando com o trabalho de uma equipe de criação, montagem, arte, produção, etc. Ganhando espaço e fama, o evento é realizado no país todo levando multidões.

Os eventos musicais sertanejos são poucos discutidos quando se fala da administração e dos bastidores. Os espectadores não têm conhecimento e nem acesso a essas informações. Atrás de todo espetáculo há uma organização de planejamento e custo, onde entra a importância da contabilidade deste. Em todo evento há um planejamento a ser seguido, envolvendo ferramentas que auxiliam na precificação e na estrutura do evento como um todo, por exemplo, a fundamentação do palco, dos instrumentos tanto como musical, e estrutura de som e a arte visual o cenário. Além dos demais instrumentos existe também, para impulsionar o sucesso, o marketing, instrumento de mídia.

Portanto, a análise dos custos de oportunidade nas empresas de eventos musicais no setor sertanejo é importante, visto que são vários fatores que influenciam na determinação de um show. Nesse contexto, Martins (2010) menciona que o custo de oportunidade, retrata o quanto uma empresa arriscou a sua remuneração ou possibilidade de ganho de recursos em uma preferência ao invés da outra.

Diante desse cenário, o estudo tem como problema: qual a importância do custo de oportunidade na precificação de eventos musicais sertanejos? Para responder essa pergunta, o

---

<sup>3</sup> Artistas gerenciados por uma determinada agência de eventos musicais.

objetivo geral é apresentar os fatores que interferem no custo de oportunidade na precificação de eventos musicais sertanejos.

A análise do planejamento em uma empresa, com ênfase no custo e na despesa, sendo então um fator com visibilidade da contabilidade, e em consequência um resultado no seu lucro (FREZATTI, 2000). A contabilização dos custos e despesas é um artefato gerencial eficaz para o auxílio do empresário na organização e para a tomada de decisões, o que pode incorporar também decisões por meio do custo de oportunidade. Segundo definição de Derbeck e Nagy (2001), pode se entender que a contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro.

Neste sentido, o planejamento financeiro também tem sua importância no aspecto funcional, e para o alcance de objetivos na empresa (GITMAN, 2004) e o planejamento estratégico, que envolve todo um roteiro a ser seguido, por exemplo, ter em mente os custos, local, data, objetivo etc. (CURY, 2018).

Portanto, este tema torna-se referência na área acadêmica devido ao fato de haver poucas pesquisas que exploram o assunto da contabilidade de eventos sertanejos. Além disso, retrata a importância da discussão desse tema em contexto acadêmico, pois no ensino superior do curso de Ciências Contábeis e Administração, normalmente é abordado a ênfase na indústria. Desse modo, a pesquisa contribuirá para o conhecimento acadêmico e para o estímulo de interesses, principalmente para o estado de Goiás devido à sua importância nesse ramo musical.

Além disso, na área social justifica-se, pois, disponibilizará uma análise de custos por oportunidade, despesas e planejamento demonstrando o gasto que o setor musical sertanejo tem por cada tipo de evento. A análise demonstrará os custos de cada oportunidade de evento, alguns deles são: se o evento for privado, evento não pago, evento pago, porém, não existe contratante. Com isso, este segmento poderá visar sua precificação com maior assertividade, e dessa forma, aumentará o seu lucro.

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

O referencial teórico deste estudo está estruturado em três tópicos. O primeiro contempla os conceitos e características acerca da controladoria. O segundo tópico apresenta a

definição e característica da contabilidade de custos. Por fim o último tópico aborda a teoria sobre a cultura musical.

### **Contabilidade de custos**

Acredita-se que custos é tudo aquilo que atinge e/ou interfere no preço de algum produto ou na produção do mesmo (MARTINS, 2010). Ainda segundo o mesmo autor, a contabilidade de custos deu a origem a contabilidade financeira, além de ter como finalidade a análise dos estoques, é considerada também uma ferramenta na qual auxilia na tomada de decisões e no controle da empresa em se tratando dos custos que ela tem para o retorno positivo, além de ser um dos artefatos da controladoria.

O objetivo da contabilidade de custos foi definido em três tipos; geral, centrais e específicos (KOLIVER 2002). Ainda no mesmo autor o objetivo geral, em resumo é determinada como; registros, análises, exposição de valores físicos e monetários, ligados a etapa do operacional interna com intuito de afetar na tomada de decisão, ou seja, projetar e simular circunstâncias futuras. O objetivo central é subdividido em dois tipos, um deles com o intuito crítico sobre os custos necessários e desnecessários; o segundo, é a melhora no resultado na presença dos recursos disponíveis (KOLIVER 2002). E por fim, o objetivo específico tem como finalidade apurar os resultados finais dos custos de acordo com os preços de venda, avaliação de competência das operações, analisar as opções reais ou simuladas, que possa ter alterações da entidade e apreender as mudanças patrimoniais nas etapas operacionais internas, para uma avaliação correta e assim os ativos e despesas a elas correspondentes (KOLIVER 2002).

Existem vários tipos de custos, que são usados de acordo com a atividade exercida na empresa com diferentes finalidades. Existem três grupos importantes na diferenciação e classificação de custos, são eles: Custos para determinação do lucro e a avaliação do patrimônio, custos para o controle das operações e custos para planejamento e tomada de decisões (LEONE, 2000). Além das classificações dos custos, existem outros tipos de custos que podem ser evidenciados por meio do Quadro 1.

**Quadro 1 – Tipos de Custos**

<b>TIPO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>FONTE</b>
Custos Diretos	São considerados todos aqueles custos que reconhece com as obras e participam diretamente da produção do produto de modo acessível e lógico	(MARTINS, 2010)
Custos Indiretos	São considerados todos aqueles custos que depende da aplicação do recurso, e são custos que não participam da produção diretamente, ou seja, não oferece condições de uma forma objetiva. Como por exemplo supervisão de fábrica	(MARTINS, 2010)
Custos Imputados	São aqueles custos que não aparecem na contabilidade nem nas demonstrações, não envolve dispêndio de caixa. São valores apropriados para o produto.	(MARTINS, 2010)
Custos Rateados	Esses custos são considerados somente custos indiretos pois utilizam a aplicação de critérios e taxas que tem como resultado a distribuição proporcional.	(LEONE, 2000)
Custos Comuns	São aqueles custos que existe dois ou mais produtos no processo de produção, assim então os custos pertinentes a essa fase são comuns.	(LEONE, 2000)
Custos Controláveis	São custos considerados e constituídos com aqueles que tem uma pequena relação com as operações, assim então, visto como custos variáveis.	(LEONE, 2000)
Custos Estimados	São custos considerados certos para a produção do produto, ou seja, os volumes de produção devem ser estimados de acordo com o custo e valer como tal.	(MEGLIORINI, 2012)
Custos Padrão	São considerados também predeterminado, ou seja, custos que devem ser calculados antes, é um custo planejado para um determinado produto. Diferente dos custos estimados, serve também para o controle, tomada de decisões e planejamento.	(MEGLIORINI, 2012)
Custos Fabril	O custo fabril é a somatória de: custos de material indireto + mão-de-obra indireta + despesas indiretas.	(LEONE, 2000)
Custos de Transformação ou Convenção	O custo de transformação é considerado como custos de produção, é a somatória de mão-de-obra direta e das despesas indiretas.	(LEONE, 2000)
Custos das Mercadorias Vendidas	Conhecido mais como CMV, é diminuição da mercadoria vendida com o estoque de mercadoria.	(LEONE, 2000)
Custos Totais	São todos os custos de um determinado produto ou atividade.	(LEONE, 2000)
Custos Unitários	O custo unitário é a divisão do custo com a quantidade do produto fabricado no processo produtivo.	(LEONE, 2000)
Custos Fixos	O custo fixo, é aquele custo que mesma com qualquer atividade e produto feito, o custo continua o mesmo sem variação.	(MARTINS, 2010)
Custos Variáveis	É aquele custo que varia de acordo com a atividade e produto feita. Diferente do custo fixo.	(MARTINS, 2010)
Custos Semivariáveis	É aquele custo que uma parte (parcela) é variável e a outra fixa.	(LEONE, 2000)
Custos Incrementais	Os custos incrementais é a diferença entre custos totais de duas opções estudadas.	(LEONE, 2000)
Custos de Oportunidade	O custo de oportunidade é a escolha de um certo investimento (deixar de ter ganho) em troca de outro, ou tomar a decisão de um caminho para outro	(LEONE, 2000)

	caminho para outro ganho.	
--	---------------------------	--

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

Em uma empresa industrial padrão, existem funções básicas onde se aplica os custos e os tipos deles, com cada uma com suas funções concedidas, são elas: engenharia, fabricação, comercial, finanças e relações industriais, dentro das finanças se encaixa a contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria interna e dentre outras não menos importante (LEONE, 2001).

### **Controladoria**

Sabe-se que a controladoria é um mecanismo de controle das ações da empresa para uso e decisão dos usuários internos, e advém de informações da contabilidade e teve o início na revolução industrial, com o tamanho e crescimento das empresas e organizações, a integração física da empresa, aumento da fonte de capital e dentre outros motivos (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

No Brasil, com a chegada de muitas empresas multinacionais, a necessidade de controlar as operações desenvolvidas e informações precisas para o crescimento das empresas, foi evidenciada cada vez mais, ou seja, a chegada dessas empresas foi uma referência para o surgimento da controladoria no Brasil, surgindo na década de 1960 em função a esse crescimento (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001).

A controladoria utiliza o instrumento contábil na sua operação, aprimorando os resultados da empresa para a continuidade da mesma na área que ela se atua (MOURA; BEUREN, 2003). Complementando com Padoveze (2004), a controladoria tem como objetivo de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar toda a ferramenta contábil.

Com isso existe um setor na empresa onde o *controller* atua, tendo as funções de planejar, controlar, avaliar economicamente e zelar pela a continuidade da empresa, fazendo com que as ações realizadas pela a empresa tenha sucesso e alcance resultados melhores (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004).

A controladoria tem como dever de garantir a empresa o resultado positivo em sua atividade, ou seja, é importante que ela atue em todas as fases do procedimento de gestão da empresa, porém, a mesma não pode deixar de lado também que deve estar ligada na área da gestão da empresa no sistema das informações, assim podemos dizer que a estrutura da mesma é na área contábil, fiscal e planejamento e controle (PADOVEZE, 2004).

De acordo como falando anteriormente a controladoria advém de informações da contabilidade, com isso, tendo em vista artefatos (ferramentas) fundamentais no seu desempenho (SCHMIDT; SANTOS, 2006), alguns deles podem ser evidenciados por meio do Quadro 2.

**Quadro 2** – Artefatos da Controladoria.

ARTEFATOS	DESCRIÇÃO	FONTE
Orçamento como ferramenta de controle	O orçamento é composto com base nos conceitos contábeis, possibilitando o controle das ações projetadas.	(HOJI, 2006)
Análise das variações: Custo-padrão – Standard	O custo padrão tem a sua finalidade geral e básica fornecer uma ferramenta de controle a administração da organização.	(PEREZ JUNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997)
Contabilidade por responsabilidade	Tem o conceito de que todo administrador em uma organização tem sob seu comando e responsabilidade a atividade absoluta da empresa	(VANCIL, 1977)
Centro de custos, centro de lucro (centros de despesas, de gastos) e centro de investimento	Centro de custo – é o departamento onde existe os custos de produtos em produção acumulados. Centro de Lucro – departamento onde é totalmente voltado a as receitas do produto final. Centro de Investimento – estágio do processo de tomadas de decisões.	(PADOVEZE, 2005; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004)
Sistemas de avaliação de desempenho: <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) e Gestão econômica (GECON)	BSC – fundamental na decisão e na execução da estratégia da organização. GECON - de acordo com o conceito econômico, é um grupo de decisões e ações direcionado por resultados.	(KAPLAN; NORTON, 1997; NAKAGAWA, 1993).

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

A controladoria está situada no ramo das ciências sociais, sendo importante ressaltar a relação dela com as demais ciências. Segundo Borinelli (2006), ela possui uma área de interação das seguintes ciências: administração, economia, psicologia, estatística, direito, contabilidade e dentre outras. As mais exercidas e conhecidas são nas áreas de gestão como a contabilidade, administração e economia.

Portanto, a contabilidade possui uma interligação importante pois é usado os conceitos contábeis para registrar as ações de uma empresa, a administração é como o conceito e os controles do processo de gestão organizacional da empresa que contribui para o empenho da realização da controladoria, já a economia utiliza o conceito do valor econômico para a avaliação de ativos e na apuração da entidade (BORINELLI, 2006).

### **Custo de oportunidade**

O custo de oportunidade faz parte da teoria da firma que está ligada a microeconomia. Dessa forma, a teoria da firma consiste na importância que as firmas participam do mercado, promovendo atender as entradas e saídas de recursos, potencializando os lucros (JENSEN,

MECKLING; 2008). Assim, possui objetivo de maximizar o lucro, com isso a teoria inclui o estudo sobre os custos e um deles é custo de oportunidade (PAULA, 1999).

A origem do custo de oportunidade tem origem atrelada a Frederick Von Wieser para definição de um termo de produção em qualquer uso que fosse sugerido e dado. Entretanto o custo de oportunidade tem-se o conceito em que ele supõe alternativas diversas e viáveis, existente para o empresário e para o consumidor, levando a uma decisão adequada tomando de forma que leva a um sacrifício/abandono de outras que podem ser eficazes e viáveis ou não para um determinado negócio (PEREIRA; SOUZA; REDAELLI; IMONIANA, 1990). Portanto, se um consumidor optar por uma escolha de investimento X, causa um sacrifício/abandono da opção Y, Z ou outras oportunidades que ele obtivesse.

Com o pensamento econômico sobre o custo de oportunidade, está diretamente ligado com fatores de produção de uma certa atividade, que não ocorre por acaso (PEREIRA; SOUZA; REDAELLI; IMONIANA, 1990). O mercadejo que deseja aquele bem/serviço no qual possui motivos para validar a precificação de tal bem/serviço. Concluindo então que “custo de oportunidade são preços de mercado dos fatores de produção” (PEREIRA; SOUZA; REDAELLI; IMONIANA, 1990).

Na visão contábil segundo Leone (2000), custo de oportunidade é um montante do benefício (valor) que se deixa de obter um ganho quando no processo decisivo se toma um caminho entre o outro. Já para Martins (2010) ele representa o quanto uma empresa investiu ou sacrificou em termos de remuneração por ter usado seus recursos em uma opção ao invés de outra.

### **Cultura musical**

A música, ao ser produzida e/ou reproduzida, é influenciada diretamente pela organização sociocultural e econômica local, contando ainda com as características climáticas e o acesso tecnológico que envolvem toda a relação com a linguagem musical. A música possui a capacidade estética de traduzir os sentimentos, atitudes e valores culturais de um povo ou nação, é também uma linguagem global (ARAUJO, 2018).

Com isso a música é uma maneira de expressar sentimentos, seja eles alegres, tristes, raivosos e calma, geralmente são compositores e que se tornam artistas, o mundo em que vive também é ressaltado na música, que é também a junção de sons instrumentais, apenas de um instrumento e som apenas da voz (ALONSO, 2015; BOCHESE, 2010).

A música é uma maneira de expressar sentimentos, na visão dos compositores, cantores e ouvinte, sendo considerado uma forma de terapia (resultado terapêutico) ajudando

então em tratamentos de diversas complicações de saúde (SANTOS, 2018). Alguns deles são: diminuição de estresse trazendo calma, reduz a ansiedade, ajuda na coordenação motora, faz com que as atividades físicas sejam mais prazerosas e dentro outros não menos importantes (SANTOS, 2018).

Conclui-se que a música mexe com o psicológico humano, auxiliando-o a dançar, curtir, divertir e na maioria das vezes procurar alguma maneira ou algum evento para que seja descarregado o estresse. Nesse contexto, cada pessoa tem à sua maneira de descarregar o estresse com a música, isto é, cada um tem um gênero musical favorito.

Os gêneros musicais locais são mais populares e com um grau maior de aceitação no Brasil, pois a música local nas regiões brasileiras é ressaltada por elas, tornando então o Brasil eclético e heterogêneo (TESSMANN, 2017). Ressalta ainda o mesmo autor que os gêneros mais admirados são: Sertanejo, MPB, Samba/Pagode, Forró e Rock.

O sertanejo é favorito pelos brasileiros, foi comprovado na maioria dos estados com pesquisas que ele tem um favoritismo, tirando a conclusão de que 58% dos brasileiros apreciam a música sertaneja pelo menos uma vez por semana (TESSMANN, 2017). Ainda para o referido autor, o sertanejo raiz exalta o lugar onde vivem e/ou sua amada, é ligado ao modo de vida rural, e expressão de sentimentos. Para Antunes (2012), além do raiz, surgiu o subgênero Sertanejo Universitário, que é uma mistura do raiz com a música brega acrescentando a ritmo arrocha.

A Música Popular Brasileira (MPB) é bastante aceita pelo o povo brasileiro, é ouvida também pelo menos uma vez por semana (47%), a mesma é resultante da Bossa Nova e composto por instrumentos nacionais, com isso, o gênero ganhou espaço com o Caetano Veloso, Chico Buarque e Gilberto Gil, e posteriormente ganharam continuidade com a Mariza Monte, Djavan e dentre outros cantores (TESSMANN, 2017).

O samba/pagode com certeza não poderia deixar de falar em se tratando do povo brasileiro, faz parte da cultura brasileira, a aceitação é semelhante com a MPB e como os outros dois gêneros, é escutando pelo menos uma vez por semana, os principais representantes são: Arlindo Cruz, Zeca Pagodinho, Martinho do vila Beth Carvalho e outros recentes como o Thiaguinho (TESSMANN, 2017).

O forró está entre os mais escutados no brasil, até mesmo a frente do rock, o ritmo ganhou ênfase e origem típica no Nordeste, mas que vem ganhando espaço em outras regiões do Brasil (TESSMANN, 2017). O gênero ganha atenção pela a sua forma de apresentação, pois em shows o comportamento é diferente de música pra música, os cantores mais



conhecidos e que conhecimento ao gênero é o Falamansa, Luiz Gonzaga, Bicho de Pé e dentro outros.

Conclui-se então que no Brasil é aceito todos os tipos musicais sendo local ou não, desde que retrata o povo brasileiro, a vista disso é indispensável o conhecimento dos gêneros que definem os quantos do Brasil. O estilo sertanejo raiz, será ressaltado nesta pesquisa e com isso surge os eventos que levam multidões.

Um evento cultural nada mais é que um ocorrido onde reúne diversas pessoas em um espaço físico com a finalidade de apreciar um espetáculo, geralmente são bem planejados e organizados, é bastante usado em diversos segmentos de empresas, porem o que será abordado nesta pesquisa é no segmento de musicais sertanejos no qual onde aglomera uma quantidade de pessoas muito grande (ALVES, 2018).

O segmento de eventos musicais sertanejos, se enquadra no entretenimento, onde tem a finalidade para o público proporcionar diversões e experiências únicas, com isso, são eventos favoritos dos telespectadores, onde tem diversas atrações de músicas sertanejas (ALVES, 2018).

## ASPECTOS METODOLÓGICOS

Este estudo se classifica como empírico, visto que é aplicada a realidade de uma organização empresarial. O estudo é considerado qualitativo, uma vez que os dados utilizados são de apenas uma entrevista. O estudo também é descritivo devido a descrição dos resultados encontrados na pesquisa, e por fim tem procedimento bibliográfico, já que se fez uso de materiais para sustentação teórica do estudo.

A coleta dos dados ocorreu mediante entrevista estruturada, isto é, aquela com roteiro pré-estabelecido. A entrevista foi realizada presencialmente, com um dos proprietários da empresa. A entrevista foi gravada e durou 10 minutos e 27 segundos, e posteriormente foi transcrita para documento Word. Ressalta-se que este estudo foi aprovado pelo Comitê de Ética e Pesquisa, conforme número de parecer: 3.752.609.

As perguntas realizadas na coleta de dados são descritas no Quadro 3.

**Quadro 3** – Descrição das perguntas realizadas

Nº	PERGUNTA (S)	FINALIDADE
1	Quais os serviços oferecidos pela a empresa?	Caracterização
2	Qual o número de funcionários atuante no evento e fora dele?	

3	Quem comanda a empresa?	
4	Quais os tipos de eventos oferecidos? (acústico, banda completa, etc.).	
5	Sobre o evento, quais os critérios de fechamento de contrato?	
6	Como acontece o processo de contratação do evento?	
7	Qual o critério de avaliação de custos e despesas para a precificação do evento? Quem se responsabiliza?	Caracterização / Precificação
8	Qual a política de pagamento praticada pela empresa em relação ao contratante e ao contratado? Por quê?	
9	Como a empresa define a precificação do evento em relação aos custos e a despesas?	Precificação
10	A precificação do evento é estabelecida a partir dos custos de cada oportunidade e modalidade de evento?	Precificação / Custos por oportunidade
11	A empresa tem controle de vendas do evento mensal?	Caracterização/ Sistema Comercial
12	A contabilidade da empresa fornece uma relação de custos e planejamento?	Caracterização/ Sistema Contábil
13	A empresa possui controle de lucros? Como?	Sistema Contábil
14	Existe contabilidade de custos na empresa? Se sim, qual o método de contabilidade de custos? Qual método de custeio?	Sistema Contábil / Controle de Custos
15	Como a empresa toma suas decisões de Investimento com relação a custos e despesas? Eventos próprios (DVD, CD).	Custos para Decisões
16	O sistema de custos é usado para a tomada de decisões?	
17	Nos eventos realizados há serviços prestados por terceiros?	
18	A empresa investe em um método de planejamento e controle? Por quê?	Gestão

**Fonte:** Elaborado por ABBAS e adaptado pelos pesquisadores.

Na sequência são apresentados os resultados da pesquisa.

## RESULTADOS

Conforme coleta de dados, a empresa tem mais de 25 anos de atuação, sendo que durante 14 anos, a atividade era desenvolvida como pessoas físicas, e há 11 anos, houve a sua formalização como empresa. Ela possui duas unidades, em dois estados e presta serviços de eventos musicais sertanejos, a fim de oferecer um entretenimento musical e/ou cultural para o público (Questão 1).

A entidade possui 21 colaboradores além dos sócios no evento, contando com a banda musical a equipe de montagem, desmontagem e locomoção, empregando também prestadores

de serviço (Questão 2). A empresa é uma sociedade limitada, cujo controle pertence à família fundadora do negócio, e atualmente a gestão familiar é concentrada em sua primeira geração (Questão 3).

A organização oferece os seguintes eventos: bandas completas – onde o evento utiliza a equipe musical, equipe de montagem, equipe sonora e equipe de locomoção. No momento, o show acústico só é realizado em casos circunstanciais como festas privadas fechadas e programas televisionados, pois o custo interno alçado não compensa a realização do acústico (Questão 4).

Os principais critérios de fechamento de contrato (Questão 5) são: tamanho do local do evento, capacidade de público, pagamento será efetuado pelo contratante ou órgãos governamentais. O gestor ainda reforça que é necessária uma garantia para o pagamento, normalmente 10%, e ainda podem existir outros critérios para garantia do contrato.

A formalização da contratação do evento (Questão 6), geralmente é por correio eletrônico, após ser acordados por telefone ou mensagens. Em casos onde o evento é realizado na cidade de Goiânia, e há flexibilidade do sócio ir até o contratante (ou vice-versa), esse pode ser formalizado presencialmente. Esse contato presencial é importante, para ser esclarecidas as dúvidas das cláusulas do contrato, mas quando não é possível, o esclarecimento ocorre mediante e-mail.

A responsabilidade pelos custos e despesas para o evento é responsabilidade do contratado. Dessa forma, no cachê do evento são inclusos uma porcentagem das despesas para arcar com os custos dos funcionários, por exemplo, o bem-estar, o transporte (em perfeitas condições), o salário e os demais custos internos e lucro desejado (Questão 7). Por outro lado, as técnicas contábeis de separação de custos e despesas não são usadas para precificação do evento (Questão 9). Nesse sentido, a definição do preço é determinada com base na infraestrutura exigida pelo evento.

Nesse sentido, para o gestor, a contabilidade não fornece a relação de custo e planejamento, sendo que a empresa também não exige, pois na visão dos sócios, a contabilização dos custos não é muito importante (Questão 12), sendo que não há contabilidade de custos na organização, bem como método de custeio (Questão 14). Ainda nesse contexto, percebe-se a não utilização de nenhum método de custo, apenas de forma

gerencial, os gestores usam os saldos totais dos gastos para tomadas de decisões relativas à investimentos futuros.

Diante desse cenário de não utilização da contabilidade de custos, percebe-se uma visão contrária a função da contabilidade, uma vez que essa ciência possui diversas informações úteis aos usuários. Entretanto, é preciso que o próprio profissional contábil tenha interesse de evidenciar as vantagens da adoção das práticas contábeis de custo para o gestor.

Em relação à política de pagamento (Questão 8), o gestor menciona que a forma mais adotada é 10% na assinatura do contrato, como sinal do negócio. O restante dividido em duas partes iguais, sendo: metade em até uma semana antes do evento e o restante até o dia do evento. Essa maneira é a mais estabelecida, para que não haja cancelamentos repentinos dos shows por falta de pagamentos, evitando que a logística traçada não seja inutilizada.

Segundo o sócio, na maioria das vezes, não há separação do custo de oportunidade por modalidade de evento (Questão 10). Na visão do sócio, não existe fórmula para tal, sendo adotado pela empresa, o estabelecimento de um custo mínimo fixo para qualquer opção de show. Nesse sentido, se há oportunidade de um show longe e outro perto com visibilidade ou não, o custo mínimo é o mesmo. Entretanto quando há gastos adicionais esses são transferidos no preço do contrato para o contratante.

Ainda em relação a esse tópico, o gestor menciona que os shows mais pertos de Goiânia (sede da empresa) possuem gastos menores em todos os pontos. Entretanto, a possibilidade de optar por um show com o ganho mínimo e visibilidade maior, ao invés de um com o ganho maior e menor visibilidade não se encaixa nas decisões, isto é, o ganho financeiro está à frente da visibilidade, pois entende-se que ela pode ser adquirida mediante plataformas digitais/visuais.

Em relação à comercialização, a Questão 11 questionou se a empresa tem controle de vendas do evento mensal. Constata-se conforme resposta do sócio, a existência desse controle, com escolha das melhores logísticas para as vendas de shows com caminhos acessíveis sem perdas de tempo e vendas, de forma que as datas sejam preenchidas de acordo com a disponibilidade. Por motivos internos e opções da empresa é ofertada as datas apenas em finais de semana desde que haja alguma exceção em vésperas de feriados e dentre outros quesitos.

Em relação ao controle de lucro (Questão 13), a empresa possui um controle gerencial interno de lucro, onde inicialmente eles levantam as despesas no borderô (relatório com detalhamento das movimentações financeiras nos eventos), cuja sobras são distribuídas proporcionalmente aos sócios.

As principais decisões de Investimento pela entidade envolvem a gravação de DVD's, CD's e Vídeos (Questão 15). Essas decisões são tomadas em reuniões entre sócios e posteriormente com prestadores de serviços de terceiros, isto é, fornecedores e profissionais envolvidos do evento, seja o qualificado e responsável na parte visual, estrutural ou sonoro.

Apesar da não utilização da contabilidade de custos (Questões 12 e 14), há um levantamento dos mesmos, a fim de tomada de decisão. Dessa forma, os investimentos constituídos pela entidade são efetuados após a análise dos custos e das receitas, isto é, que só é feito com dinheiro em caixa, caso contrário o investimento não é executado.

Constatou-se ainda o uso de serviços de terceiros (Questão 17), de forma especial algumas funções para a realização do evento, podendo ser as equipes de ajuda na montagem da estrutura do palco ou até mesmo equipamentos de som, luz e cenário se necessário. E por fim, o gestor menciona que a empresa investe em métodos de planejamento e controle, porém interno, isto é, não é pago um serviço para terceiros executar esse trabalho (Questão 18). A visão dos gestores, é que os sócios são os encarregados pelo planejamento para as tomadas de decisões.

Portanto, o custo de oportunidade é a escolha de um investimento em sacrifício de alguma circunstância que pode trazer retorno monetário ou não monetário (LEONE, 2000; PEREIRA; SOUZA; REDAELLI; IMONIANA, 1990). Nesse sentido, conforme entrevista realizada, o custo de oportunidade é levado em consideração nas oportunidades e possibilidades de shows. Dessa forma, os gestores prezam mais pelo retorno monetário, que um evento com maior visibilidade de *status*. Na visão do gestor entrevistado, a visibilidade do público pode ser alcançada com plataformas digitais/visuais e com os recursos que a internet disponibiliza.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta pesquisa foi analisado como o custo de oportunidade influencia na precificação de uma empresa do ramo musical sertanejo. A pesquisa foi realizada mediante entrevista com

18 perguntas, abordando caracterização, precificação, custo de oportunidade, sistema contábil e comercial, custos para decisões e gestão.

Os resultados permitiram visualizar a pouca importância da contabilidade de custos na visão dos gestores, contrariando as perspectivas da finalidade da contabilidade. Contudo, os gestores usam informações gerenciais para tomada de decisões, mas geradas internamente pelos sócios. Por outro lado, constata-se que o custo de oportunidade pode interferir na precificação do evento, uma vez que a política adotada pela empresa é a maximização do ganho financeiro à maior visibilidade. E também se constatou existência de um custo mínimo fixo, para qualquer evento, mas sujeitos a variações devido algumas circunstâncias de eventos.

A pesquisa apresenta como principais limitações: não uso de informações contábeis e análise de apenas uma empresa, não permitindo a generalização dos resultados. Por outro lado, a análise de apenas uma empresa, não inibe esses resultados, pelo contrário, fortalece essa discussão e sugere a realização de mais pesquisas, ampliando a amostra a fim de comparação dos resultados.

## REFERÊNCIAS

ANTUNES, E. **De caipira a universitário**. Matrix Editora, 2012

ABBAS, K. **Gestão de Custos em Organizações Hospitalares**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2001. Disponível em: <https://bit.ly/2AzKsPL>. Acesso em: 27 abr. 2019.

ALONSO, G. **Cowboys do asfalto**: música sertaneja e modernização brasileira. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015.

ALVES, N. **O que é um evento**. Belo Horizonte: Sympla, [ca. 2018]. Disponível em: <https://bit.ly/30EdMPZ>. Acesso em: 31 mar. 2019.

ARAUJO, L. S. **História da música**. [S. l]: InfoEscola, [ca. 2018]. Disponível em: <https://bit.ly/3hmvyNn>. Acesso em: 21 abr. 2019.

BOCCHESI, A. M. M. **A Arte Musical**. Esteio: Assuntos da Ana, 2010. Disponível em: <https://bit.ly/2YABFFc>. Acesso em: 7 abr. 2019.

BORGES, J. C. P. **A Fazenda Goiana: matriz espacial do território e do mundo sertanejo de Goiás**. **Territorial**, [s. l], v. 1, n. 1, p. 1, jul./dez. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2C40t0W>. Acesso em: 21 abr. 2019.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo 2006

CURY, C. **Planejamento Estratégico para eventos**: qual importância e como fazer. Belo Horizonte: Sympla, [ca. 2018]. Disponível em: <https://bit.ly/3hoQjbc>. Acesso em: 24 mar. 2019.

DERBECK, E. J. V.; NAGY, C. F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Thomson, 2001.

FIGUEIREDO, S; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: Teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial**: Planejamento e Controle Gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GITMAN, L. J. **Princípios de Administração Financeira**. 10. ed. São Paulo: Pearson Addison Wesley, 2004.

HOJI, M. **Administração financeira**: Uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Teoria da Firma: Comportamento dos Administradores, Custos de Agência e Estrutura de Propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 48, n. 2, p.87-125, abr./jun. 2008.

KAPLAN, R. S; NORTON, D. P. **A estratégia em ação**: Balanced Scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LEONE, G. S. G. **Custos**: Planejamento, Implantação e Controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G. **Custos um enfoque administrativo**. 14. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos**: análise e gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MOURA, V. M; BEUREN, I. M. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 14, n. 31, p. 45-65, jan./abr. 2003.

NAKAGAWA, M. **Introdução a controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria: Estratégica e operacional**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2005.

PAULA, L. F. Teoria da firma bancária. *In*: LIMA, G. T., SICSÚ, J. & PAULA, L.F. (Org.). **Macroeconomia Moderna: Keynes e a Economia Contemporânea**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

PEREIRA, A. C. *et al.* Custo de oportunidade: conceitos e contabilização. **Caderno de estudos**, São Paulo, n. 2, p. 1-24, abr. 1990.

PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de Gestão: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PRADO, S. **Goiás o berço da música mais tocada no Brasil: o sertanejo**. Lugano: Blastingnews, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3cYgylq>. Acesso em: 07 mar. 2019

SANTOS, B. B. **Benefícios da música: 11 efeitos na saúde e bem-estar**. São Paulo:Ativo Saúde, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2AwH9cd>. Acesso em: 02 abr. 2019.

SCHMIDT, P; SANTOS, J. L. Fundamentos de controladoria. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado Brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001.

TESSMANN, R. **Os gêneros musicais presentes na música brasileira**. [S. l], Aprenda Teclado, 2017. Disponível em: <https://bit.ly/3flb0D5>. Acesso em: 01 mai. 2019

VANCIL, R. F. **De que tipo de controle você precisa?** São Paulo: Biblioteca Harvard, 1977.

VILLA MIX. **VillaMix Festival: O maior festival de música do Brasil**. Goiânia: VillaMix, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2MTTfP9>. Acesso em: 24 mar. 2019.



## CAPÍTULO 8

### CUSTOS NA ÁREA DA ADMINISTRAÇÃO HOSPITALAR: CASO APLICADO NA ORGANIZAÇÃO DE PROCESSOS DO BLOCO CIRÚRGICO DE HOSPITAL

Blênio Cesar Severo Peixe, Doutorado em Engenharia da Produção e Sistema - UFSC

Adriana Maria Miguel Peixe, Mestre em Contabilidade - UFPR

Antônio Marcos de Oliveira, Especialista MBA em Auditoria Integral, UFPR

#### RESUMO

O estudo tem como objetivo evidenciar as etapas de implantação do processo de organização administrativa e reordenamento de produção cirúrgica no bloco cirúrgico de hospital filantrópico na cidade de Curitiba, no período de junho de 2015 a 2016. O trabalho em questão possui natureza descritiva e exploratório. Quanto aos procedimentos, caracteriza-se como uma pesquisa documental, bibliográfica e estudo de caso. E quanto ao problema de pesquisa qualitativa. O estudo de caso foi aplicado no bloco cirúrgico de emergência de hospital filantrópico na cidade de Curitiba. Utilizou-se do levantamento de dados, informações, indicadores e relatórios gerenciais com o emprego de técnicas de administração, contábeis e estatísticas para mensurar os custos de produção do bloco cirúrgico e o cancelamento de cirurgias, após a implantação dos processos de organização administrativa. Em relação ao cancelamento de cirurgias verificou-se redução nos números apurados. A realização de cirurgias de alta complexidade fora priorizada e incentivada para contribuir com o aumento das receitas e elaboração de projetos voltados a ampliação da produção cirúrgica de alta complexidade. Evidenciou importante avanço na segurança do paciente por meio da implantação do protocolo de cirurgia segura no bloco cirúrgico, contemplando os 3 (três) centros cirúrgicos em operação no Hospital.

**PALAVRAS-CHAVE:** Custos. Administração Hospitalar. Organização de Processos. Bloco Cirúrgico de Hospital.

#### INTRODUÇÃO

Estudos evidenciam que o tema saúde tem sido foco de pesquisas como principal preocupação dos gestores públicos em relação aos usuários dos sistemas privados e públicos. Essa evidenciação faz com que as políticas públicas, ações e serviços de saúde assumam, cada vez mais, importância na agenda das sociedades (LORENZETTI et al., 2014). A gestão de estabelecimentos de saúde tem se constituído como verdadeiro desafio para seus administradores. Os quais se deparam diariamente com receitas insuficientes, tabelas de remuneração defasadas e aumento de custos constantes no processo da oferta de serviço de saúde. A pesquisa alvitrada pretende verificar os efeitos e resultados obtidos por consequência da implantação de um processo de organização administrativa e reordenamento de produção, implantada no período de junho de 2015 a 2016, em um bloco cirúrgico de uma instituição

hospitalar. Surge a pergunta da pesquisa nesse contexto: Quais as consequências da implantação de um processo de organização administrativa e reordenamento de produção em um bloco cirúrgico de uma instituição hospitalar no período de junho de 2015 a 2016? O estudo tem como objetivo evidenciar as etapas de implantação do processo de organização administrativa e reordenamento de produção de cirurgia no bloco cirúrgico de hospital filantrópico na cidade de Curitiba, no período de junho de 2015 a 2016.

Países de renda baixa ou média têm pouca tradição em análises de custos, o que reflete na produção incipiente de estudos sobre avaliação econômica (SILVA; SILVA e PEREIRA, 2016). A adoção de medidas de gestão hospitalar, controles internos e mensuração dos custos, diante desse cenário se faz necessário para manutenção e funcionamento dos estabelecimentos de saúde no país. O SUS tem como função realizar ações de promoção de saúde, vigilância em saúde, controle de vetores e educação sanitária, além de assegurar a continuidade do cuidado nos níveis primário, ambulatorial especializado e hospitalar. Em especial das Santas Casas e demais entidades filantrópicas que juntas são responsáveis pelo atendimento de mais de 40% dos usuários que buscam tratamentos de saúde por meio do Sistema Único de Saúde (SUS), (AGENCIABRASIL, 2017).

O artigo foi estruturado no seguinte formato: após esta introdução tem-se o referencial teórico, metodologia, apresentação e análise dos resultados, conclusão e recomendações e, por último as referências.

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

As maiores dificuldades atuais é poder disponibilizar saúde com qualidade e em atendimento as necessidades e demandas crescentes da população. Embora, esta realidade não seja exclusiva do Brasil, há necessidade de investimentos em controles e na redução dos custos do setor. Além do aprimoramento em processos internos com o objetivo de melhorar a produção e a organização administrativa do bloco cirúrgico, se fez necessário à implantação de Coordenação Administrativa. Utilizando ferramentas de gestão como: controles internos, técnicas de administração, contabilidade de custos e sistemas de informações, para permitir uma gestão mais eficaz e eficiente, voltada a manutenção e funcionamento dos serviços de saúde, compatíveis com as receitas obtidas nessa unidade de produção cirúrgica.

### **Controles Internos**

Toda organização necessita possuir por parte da administração um determinado

controle interno, esse controle que se caracteriza como controle interno precisa de

ferramentas que acusam de forma mais rápida a necessidade de adoção de medidas preventivas ou corretivas, essas medidas têm como objetivo minimizar as perdas na organização (CHIN, 2011; PRADO et al., 2017).

A partir do programa de auditoria utilizado como procedimento de trabalho, constatou-se que os controles internos, até pouco tempo, eram definidos de acordo com a necessidade ou quando os problemas aconteciam (PRADO et al., 2017). Não adianta a organização implantar um excelente sistema de controle interno sem que tenha uma pessoa responsável para verificar continuamente, se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias (CREPALDI, 2002).

Prado et al., 2014 na atualidade depara com a relevância de obter a organização essas medidas preventivas e corretivas por meio do controle interno organizacional, a fim de monitorar as Unidades de Atendimento em determinados quesitos. Para Migliavacca (2004), Santos e Vier (2014), mencionam em seus achados a importância e preocupação que se deve ter com os controles e os processos internos. A inserção de Coordenação Administrativa de controle interno, dentro de uma das principais unidades de produção da instituição hospitalar reestabeleceu a ordem e organização das ações a serem executadas. Em conformidade com os interesses estabelecidos pela instituição hospitalar. Viabilizando o cumprimento das metas contratuais de produção cirúrgica de Média e Alta Complexidade. Para a implantação de uma Coordenação Administrativa com especialização em Gestão Hospitalar, a administração do bloco cirúrgico passa a ser realizada de forma profissional. Possibilitando o uso das informações e implementação de indicadores tabulados, que fazem parte do dia a dia das ações e tomada de decisões.

### **Técnicas de Administração**

Para Figueiredo e Caggiano (1997) o controle pode ter uma definição estreita ou ampla. Controle pode ser visto como manutenção de padrões e aplicação de penalidades isso numa visão curta. Em uma visão mais ampla o controle pode ser visto como sinônimo da administração e da técnica administrativa utilizada para atingir os resultados esperados (SANTOS; VIER, 2014). Um manual pode exercer um papel importante e servir como instrumento em um programa de contato entre os empregados. Sendo que o mesmo pode conter características como regras e políticas da empresa, em que empregados e

administradores precisam trabalhar em sintonia, observando as normas e orientações estabelecidas (MILKOVICH; BOURDREAU, 2009).

Segundo Berwick (1994), a intervenção por meio de técnicas administrativas em todas as áreas da organização garante o funcionamento dos setores operacionais e se comportam como amortecedores, São imprescindíveis nos processos administrativos da organização hospitalar e a gestão profissionalizada, empregados e administradores precisam trabalhar em sintonia.

O gerenciamento pode ser interpretado como o meio pelo qual as empresas verificam o emprego de recursos como: pessoas, dinheiro, energia, materiais, espaço e tempo. Sendo que os recursos são considerados como “*inputs*”, e a busca pelas metas é classificada como “*outputs*” do processo (TURBAN, RAINER JR. E PORTTER, 2007). Os coordenadores e gerentes têm a missão de controlar este processo no intuito de criar condições específicas, para que os resultados possam ser favoráveis. Órgãos reguladores vinculados ao Estado por exemplo necessitam de processos estabilizados, considerando a inexistência de padrões na realização das atividades (Fernandes et al., 2015).

O controle mencionado por Turban, Rainer Jr. e Portter (2007) pode ser gerenciado por índices que para Maximiano (2000) são importante ferramenta de informação. Podem ser usados como técnica administrativa, ou seja, uma ferramenta

auxiliar de controle, podendo ser utilizado em qualquer nível de hierarquia em uma área funcional de uma organização. Para a construção dos índices é necessário obter muitas informações, dentro de um critério de organização de forma sintética. Por meio dos índices é possível alcançar objetivos como garantir a lucratividade presente e futura. Exibir excelentes índices financeiros e ter elevada eficiência operacional são objetivos de qualquer empresa (NETO, 2002).

### **Contabilidade de Custos**

Os custos podem ser entendidos como medidas monetárias dos sacrifícios necessários que as organizações precisam arcar, para atingirem seus objetivos. A contabilidade de custos a princípio fora criada pelos contadores para resolver problemas de mensuração de estoques e do resultado a ser apurado das empresas corrobora em seus achados (MARTINS, 2003).

Pesquisas efetuadas anteriormente explicitam carência de estudos que abordem de

aspectos e procedimentos referentes a contabilidade de custos. Grande parte dos órgãos governamentais desconhecem ferramentas de mensuração da contabilidade de custos (LEPSCH et al., 2017). Por esta razão sua evolução acabou deixando de ser mais acentuada ao longo dos tempos. E por consequência são especialmente importantes e relevantes dentro de um processo de decisão (NETO, 2002, MARTINS, 2003). Wernke (2004, p.8) afirma que: “os custos de qualidade não existiriam se o produto ou prestação de serviço ofertado fosse perfeito na primeira vez, e estão associados com as falhas na produção”. Acrescenta, ainda, Wernke (2004) os custos e falhas externas são associados às atividades decorrentes de falhas fora do ambiente de produção. Ex. Reclamação de pacientes quanto ao resultado não alcançado em uma cirurgia que necessitará de reparos. Riscos de perda de imagem da entidade hospitalar e processo para o médico responsável pela realização da cirurgia. A gestão de custos e informações clínicas, podem representar um diferencial competitivo e de qualidade nos serviços prestados pelos hospitais (PRADO, 2011; SOUZA et al., 2012). Esta gestão de custos é uma informação de natureza administrativa.

A contabilidade de custos assumiu importante papel nas últimas décadas, como instrumento de controle para decisões gerenciais. Principalmente, levando-se em conta o aumento da competitividade observada nos últimos tempos nos mercados (MARTINS, 2003). Souza et al., (2012), explicita em seus achados que numa organização hospitalar, um *software* pode gerenciar, informações de natureza administrativa e clínica. Esta colocação de Souza (2012) vai ao encontro dos achados de Martins (2003) quando evidencia em seu estudo que a contabilidade de custos fora criada para resolver problemas de mensuração de resultado a ser apurado das empresas, pois com o uso de um *software* as informações e resultados apurados das empresas tornam-se acessíveis a todos os interessados. Neste sentido, ressalta-se que o uso da Tecnologia da Informação (TI) pode auxiliar na gestão de custos em uma organização.

### **Tecnologia da Informação e Redução de Custos**

O uso da TI pode proporcionar as organizações inúmeros benefícios, como a minimização dos custos, com aumento da produtividade por meio da eliminação de desperdícios, auxiliando na gestão do conhecimento (TONELL; BERMEJO; ZAMBALDE, 2014). Os sistemas de informação baseados na TI são ferramentas de grande importância na gestão hospitalar moderna (SOUZA, et al., 2012). A TI impacta na redução de custos nas organizações, atingindo o objetivo da busca sistematizada. Não obstante, ela reduz as atividades, no tempo que pode ser visto como lucro ao estar sendo

direcionado para outras atividades (GILBERT; HAN, 2004). Para Forman, Goldfarb e Greenstein, (2005) a redução de custos pode ser impactada por meio da difusão da internet e localização geográfica. Ajudando a diminuir fronteiras na disseminação do conhecimento. Agilizando a tomadas de decisões, planejamentos estratégicos.

Lai (2011) estudou a TI, que reflete o trabalho na organização, e menciona os efeitos da TI na descentralização do processo de decisão, deixando claro que com o uso da TI, a organização pode realizar com agilidade, segurança e transparência a tomada de decisão de forma descentralizada, o que reflete em ganho de tempo e redução de custos. A TI é atualmente considerado um ativo crítico e estratégico para organizações, tanto públicas como privadas (AFFELDT E VANTI, 2009; ASSIS, 2011). O uso da TI reflete nos gastos públicos e privados, obtidos com saúde pública por meio das mudanças na tecnologia dos procedimentos médicos. Com novos tipos de exames, medicamentos e procedimentos, que melhoram a qualidade de vida por meio dos custos das intervenções (MENDES; BITTAR, 2014). O aumento do uso de TI nos estabelecimentos de saúde nas últimas décadas surgiu a partir da necessidade de implantação de práticas de gestão das tecnologias. Ao passar dos anos a necessidade da gestão de tecnologias de saúde que se tornou evidente, sendo regulamentada como política nacional sanitária (GONÇALVES et al., 2016). A gestão da TI aplicada em saúde tem o objetivo de garantir, que todas as etapas do ciclo de vida de uma tecnologia sejam acompanhadas e geridas por um profissional experiente com capacidade de avaliar critérios inerentes ao uso do equipamento, com a finalidade de evitar, principalmente, eventos adversos (PORTER; TEISBERG, 2007; FRANÇA 2015).

Para Freeman e Soete (1994), O setor de TI está baseado em um conjunto de inovações de computação eletrônica, engenharia de *software*, sistemas de controle, circuitos integrados e telecomunicações, que provocam a redução do custo de armazenagem, processamento, comunicação e distribuição de informações, (FREEMAN; SOETE, 1994).

No Brasil a gestão de tecnologias é atribuída a engenharia clínica por meio da responsabilidade da execução de serviços técnicos de manutenção e calibragem de tecnologias aplicada em saúde (FRANÇA, 2015).

Dentre as vantagens atribuídas no uso da TI está a capacidade da mesma em: coletar, refinar, armazenar, gerenciar e disseminar o conhecimento, por meio do uso de um *software* (TURBAN, RAINER JR. e POTTER, 2007). Nas aplicações de tecnologia da informação

((TI), os dados devem ser precisos, completos, oportunos, coerentes, acessíveis, relevantes e concisos, para o bom gerenciamento das organizações (TURBAN; RAINER JR; PORTTER, 2007). As inovações na assistência à saúde cada dia tomam diferentes formas no que tange aos avanços observados em relação ao lançamento de novas tecnologias e equipamentos. Sendo que estas tecnologias podem ser facilmente adotadas, uma vez que podem gerar melhor qualidade e contribuir para a redução de custos (PORTER e TEISBERG, 2007). As inovações médicas contribuem para reduzir ou minimizar os efeitos das condições crônicas (PORTER; TEISBERG, 2007).

A redução dos custos por si não deve ser o objetivo da apuração dos custos, no sistema do setor saúde (GONÇALVES et al., 2011). O objetivo é proporcionar vários benefícios na qualidade de vida dos pacientes e contribuindo para a redução de custos vitalícios na assistência à saúde (GONÇALVES et al., 2016).

### **Atividade de Planejamento**

A cultura organizacional não tem um padrão ela deve ser flexível, ajudando na cadeia de valores da organização, distribuindo as responsabilidades (ALVES, 2012). Alinhando as partes da organização para estratégia com a participação do conselho, administradores e gestores. Alves et al., (2012) aludi que pontos falhos na organização como a falta de participação da administração podem vir a prejudicar o planejamento estratégico. Colocar recursos dentro da estrutura da organização sejam estes de TI, humanos e financeiros, ajudam nos pontos falhos. Uma empresa depende para sobreviver que seja realizada a determinação daquilo que se pretende, como também uma análise de todos os pontos fortes e fracos (NEVES; CONEJERO, 2007).

O planejamento estratégico é entendido como uma opção de conduzir uma gestão com efetividade, proporcionando resultados positivos aos seus praticantes (KICH e PEREIRA 2011; SILVA et al, 2014). Sob a perspectiva estratégica procura criar metas que, uma vez atingidas poderão levar a empresa a atingir os objetivos definidos. Por meio de formas definidas para se atingir as metas no curto e médio prazo (PEREZ JUNIOR, PESTANA e FRANCO, 1997). Para Johson e Scholes, (2007), essas estratégias de administração depende de uma série de fatores que podem mudar ao longo do tempo. Portanto, o uso da ferramenta do planejamento estratégico contribui para definir os caminhos que a organização deve seguir ao longo do tempo.

## Estudos Anteriores sobre Custos Aplicados na Área da Saúde

Estudos anteriores evidenciados por Lorenzetti et al., 2014, sobre o tema saúde tem sido foco de pesquisas com as preocupações dos gestores públicos e privados. A possibilidade de propostas de investigação científica que utilizem a base de conhecimento FHEMIG constitui resultado importante nesse contexto. Algumas pesquisas são requisitos parciais para conclusão de cursos de mestrado e doutorado, que tiveram como referência estas informações, citadas no estudo sobre custo do tratamento de úlcera por pressão (ANDRADE et al., 2016); estudo sobre financiamento da saúde, abordando a relação entre valores de custos e Tabela SUS (ALEMÃO, GONÇALVES E DRUMOND, 2013); custo do processo de transplante de fígado (DRUMOND, 2014); custo do tratamento de osteoporose (BRANDÃO, 2012); estudo da importância da informação de custos (OLIVEIRA, 2015). Além destes estudos destacam-se outros conforme Quadro 1.

**Quadro - 1** Estudos Anteriores sobre Custos Aplicados na Área da Saúde

<b>Autores/Ano</b>	<b>Título dos Artigos</b>	<b>Conclusões / Achados</b>
Serra Negra; Serra Negra (2001)	Custo Hospitalar: Uma Reflexão sobre Implantação e Necessidades	O sistema de apuração de custos hospitalares possibilita determinar custos dos serviços oferecidos pelos hospitais. Fornecendo a base para o planejamento de gastos operacionais. Permite conhecer a eficácia em termos de custos das intervenções nas diversas áreas dos hospitais.
Martins, Chaves e Alemão (2010).	Implantação do Sistema de Custos na FHEMIG/RAHIS	A ausência de informações gerenciais básicas e de qualidade visam corrigir fragilidades apresentadas pelo sistema de saúde brasileiro tais como: distorções dos valores pagos por procedimentos e o seu custo.
Gonçalves <sub>1</sub> et al., (2010).	Gestão Hospitalar – A Aplicabilidade do Sistema ABC. RAHIS.	O hospital como um todo tem pontos administrativos a serem tocados. Como desvio de funções. Tal situação reflete nos processos e nos custos dos procedimentos.
Gonçalves <sub>2</sub> et al., (2010).	Observatório de Custos em Saúde – A Implantação do Sistema de Gerenciamento dos Custos Hospitalares e o Uso da Meta- Informação Custo.	Observatório de Custos em Saúde considera o SIGH, sustentado pelo módulo SIGH-Custos e usando o princípio da meta-informação de custos, constitui inovadora e valiosa ferramenta de gestão. Do ponto de vista gerencial, a experiência da FHEMIG é bastante promissora. A representatividade da FHEMIG no cenário da saúde do Estado de Minas Gerais e do Brasil e a precariedade de informações de custos hospitalares públicos faz com que a experiência do Observatório de Custos em Saúde represente e concretize ação estratégica inovadora.
Alemão, Gonçalves e Drumond (2013).	Estudo da Utilização da Informação de Custos como Ferramenta de Gestão em Organização Pública: O Estudo do Sigh-Custos.	Ausência de informações de custos de forma padronizada e adequada para tomada de decisão no setor saúde, privado ou público, destaca-se como um dos fatores críticos para a ineficiência do setor hospitalar.



**Fonte:** Elaborado pelos autores (2017)

Destacam-se, ainda, estudos internos na FHEMIG sobre avaliação econômica sobre saúde em parceria com áreas técnicas, como Comitê de Protocolos Clínicos que possibilitaram estudos de impacto financeiro de adoção de novas tecnologias (incluindo aqui tecnologias de medicamentos, equipamentos ou processos). Ausência de informações de custos de forma padronizada e adequada para tomada de decisão no setor saúde, privado ou público, destaca-se como um dos fatores críticos para a ineficiência do setor (ALEMÃO, GONÇALVES e DRUMOND, 2013).

## **METODOLOGIA DE PESQUISA**

O trabalho em questão possui natureza descritiva e exploratório quanto aos procedimentos, caracteriza-se como uma pesquisa documental, bibliográfica e estudo de caso. E quanto ao problema de pesquisa quali-quantitativa. O estudo de caso foi aplicado no bloco cirúrgico de emergência de hospital filantrópico na cidade de Curitiba.

E utilizou-se do levantamento de dados, experiência profissional do seu coordenador, indicadores e relatórios gerenciais com o emprego de técnicas de administração, contábeis e estatísticas para mensurar os custos de produção do bloco cirúrgico e o cancelamento de cirurgias, após a implantação do processo de organização administrativa.

### **Caracterização da Hospital**

O Hospital Universitário objeto deste estudo é uma organização filantrópica e beneficente reconhecida nos âmbitos municipal, estadual e federal, com fortes alicerces e mais de 50 anos de história no atendimento da população carente de Curitiba, Região Metropolitana e de todo o Paraná. Mantém importantes selos para uma instituição de saúde como Hospital Amigo da Criança e Hospital Sentinela. Assim o mesmo oferece benefícios aos seus usuários por dispor de um Banco de Leite Humano, que conta com uma média de 1400 doadoras ao ano que geram 1600 litros de leite pasteurizados e distribuídos a mais de 400 bebês da Unidade de Tratamento Intensivo Neonatal (UTIN), e o 1º Banco de Pele Humano do Paraná, o 4º do Brasil. Vale ressaltar que 95% destes atendimentos são destinados aos usuários do Sistema Único de Saúde (SUS).

### **Descrição da Amostra, Coleta e Análise de Dados**

Como parte da pesquisa documental a ser efetuada no bloco cirúrgico de um hospital

filantrópico Universitário, os resultados a serem apurados serão discutidos e descritos por meio de análise e a emissão de pareceres e recomendações. Sendo que todas as etapas e implantações efetuadas além de descritas serão evidenciadas em documentos disponíveis a serem consultados. Bem como a apuração dos números a serem obtidos por meio de sistemas de informação disponíveis no hospital, relatórios gerenciais, Procedimentos Operacionais Padrão (POP's), Protocolos Clínicas e demais informações a serem verificadas e tabuladas.

## **APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS**

O estudo de caso apresentado conforme Yin (2016) tem como propósito principal verificar como se deu a Organização Administrativa de Processo Aplicado no bloco cirúrgico de um hospital filantrópico Universitário. Sendo que para este fim serão detalhadas todas as etapas para realização deste processo, conduzidas pelo Coordenador Administrativo nomeado pela Direção para este fim.

Para a análise dos dados foram consultados documentos internos disponibilizados pelo bloco cirúrgico, com informações relativas à produção geral, contratos firmados, relatórios gerenciais, dados da gestão do sistema de TI e demais informações fornecidas pelo gestor responsável por este serviço.

### **Implantação da Coordenação Administrativa Interna no Bloco Cirúrgico**

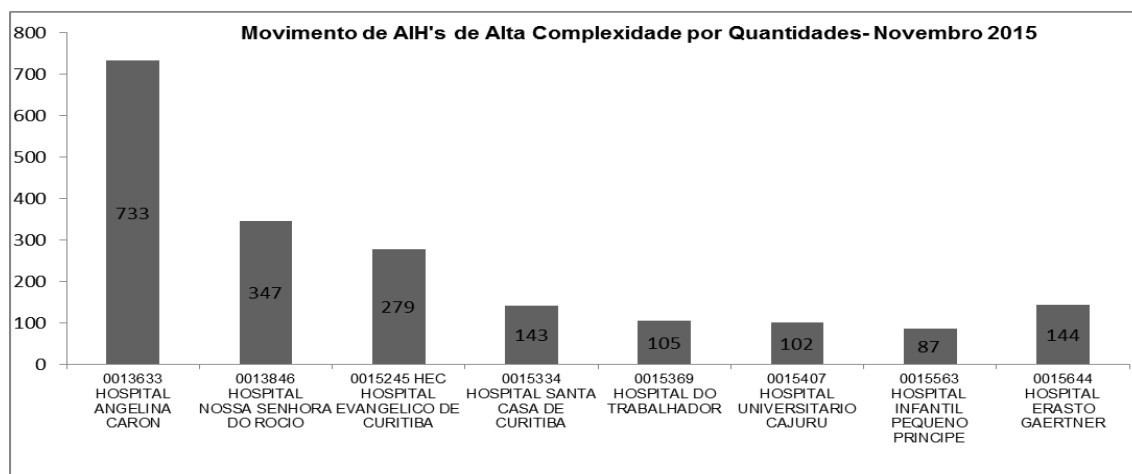
Foi implantado uma coordenação administrativa no bloco cirúrgico para organização, coordenação, controle e ajuste do processo produtivo de cirurgias realizadas nos: Centro Cirúrgico Geral (CCG), Centro Cirúrgico Obstétrico (CCO) e Centro Cirúrgico de Queimados e Cirurgia Plástica (CCQ). Além da Central de Agendamento Cirúrgico, responsável por elaborar diariamente o mapa cirúrgico nos 3 (três) centros cirúrgicos.

### **Cirurgia de Alta Complexidade Organização do Processo Produtivo**

A Organização do Processo Produtivo com ênfase no aumento de Cirurgia de Alta Complexidade, em relação à comparação do movimento de cirurgias demonstradas na Figura 1. Observa-se que os procedimentos cirúrgicos de Alta Complexidade representam importante incremento nas receitas hospitalares na região metropolitana de Curitiba. Uma vez que não há teto orçamentário estabelecido para realização dos mesmos. Tendo em vista que os procedimentos estabelecidos na tabela do SUS para Alta Complexidade, normalmente, são superiores aos valores estabelecidos para realização de procedimentos de Média

Complexidade (MC).

**Figura 1 - Movimento de Aih's de Alta Complexidade Por Valores – Nov 2015 - 8 hospitais**



Fonte: Tabwin Datasus - Movimento de Alta Complexidade - Novembro 2015

Neste sentido, a Figura 1 apresenta a distribuição por hospitais o volume de cirurgias de Alta Complexidade (AC) realizadas no período de novembro de 2015. Com destaque em relação à quantidade verificada nos 3 (três) hospitais: Angelina Caron, Nossa Senhora do Rocio e Evangélico de Curitiba; fonte: Tabwin Datasus (2015).

### Demonstração de Resultado do Bloco Cirúrgico

A demonstração de resultado elaborada no período comparativo de junho de 2015 (data da implantação da coordenação administrativa no bloco cirúrgico), comparado ao mês de junho de 2016, observou-se: aumento nas receitas do CCG e redução nos CCO e de CCQ.

**Quadro 2 – DRE – Bloco Cirúrgico – Junho de 2015 e Junho de 2016**

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE) - BLOCO CIRÚRGICO - JUN 2015 / JUN 2016												
RECEITAS	CCG - (C. C. Geral)				CCQ - C. C. Queimados)				CCO-(Obstétrico e Gineco)			
	jun/15		jun/16		jun/15		jun/16		jun/15		jun/16	
	Valor R\$	Qt de	Valor R\$	Qt de	Valor R\$	Qt de	Valor R\$	Qt de	Valor R\$	Qt de	Valor R\$	Qt de
Receita Operacional Líquida	1.710.176	582	1.812.072	511	456.543	153	401.643	129	220.859	228	184.537	173
DESPESAS (-)	CCG - (C. C. Geral)				CCQ - C. C. Queimados)				CCO-(Obstétrico e Gineco)			
(-) Custos Variáveis (CV)	1.125.855	66%	1.238.043	68%	157.966	35%	190.889	48%	269.723	122%	217.867	118%
Margem de Contribuição1 (RS)	584.321		574.029		298.576		210.754		-48.864		-33.329	
Margem de Contribuição1 (%)	34%		32%		65%		52%		-22%		-18%	
(-) Custos Fixos Diretos (CFD)	85.824	5%	92.281	5%	27.681	6%	29.876	7%	49.502	22%	53.411	29%

Total das Despesas (CV+CFD)	1.211.678	71 %	1.330.324	73 %	185.648	41 %	220.765	55 %	319.224	145 %	271.278	147 %
Resultado Operacional Líquido	498.497	29 %	481.748	27 %	270.895	59 %	180.878	45 %	-98.366	-45 %	-86.741	-47 %
Custo Médio Cirurgia (R\$)	2.082		2.603		1.213		1.711		1.400		1.568	
Retorno Médio Cirurgia (R\$)	2.938		3.546		2.984		3.114		969		1.067	
<b>1. Margem de Contribuição (% e R\$):</b> Mede o montante que cada unidade produzida contribui para cobrir os custos fixos e aumentar o lucro.												
<b>Fontes:</b> MV Módulos: (FSCC, MGES), Faturamento, Controladoria, TabWIN, Engenharia, RH e Patrimônio.												

**Fonte:** MV módulos: faturamento, controladoria, *tabwin*, engenharia, RH e patrimônio.

No Quadro 2, verifica-se que a receita operacional líquida (ROL) no CCG do período de Junho de 2015 a Junho de 2016, analisado foi de R\$ 1.710.176,00 e a quantidade de Cirurgias de 582, auferindo em média R\$ 2.938,00 por Cirurgia. No período de Junho/2016 a ROL de R\$ 1.812.072,00 e a quantidade de Cirurgias 511, auferindo em média R\$ 3.546,00 por Cirurgia. A redução do número de Cirurgias foi de 13,9 %, no período analisado com aumento de receita de 5,6%. E conseqüente aumento na média de R\$ 608,00 por Cirurgia no período analisado, ou seja, refletindo nos procedimentos para o CCG.

A receita operacional líquida (ROL) no CCQ do período de Junho de 2015 a Junho de 2016, analisado foi de R\$ 456.543,00 e a quantidade de Cirurgias 153, em Jun/2015 auferindo em média R\$ 2.984,00 por Cirurgia. No período de Jun/2016 a ROL de R\$ 401.643,00 e quantidade de Cirurgias 129, auferindo em média R\$ 3.114,00 por Cirurgia. A redução do número de Cirurgias foi de 19,0%, no período analisado com a redução da receita total de 13,67%. E conseqüente, aumento da média de R\$ 130,00 por Cirurgia no período analisado, ou seja, refletindo nos procedimentos para o CCQ.

Verifica-se que a receita operacional líquida (ROL) no CCO do período, de Junho de 2015 a Junho de 2016, analisado foi de R\$ 220.859,00 e quantidade de Cirurgias 228, em Jun/2015 auferindo em média R\$ 969,00 por Cirurgia. No período de Jun/2016 a ROL de R\$ 184.537,00 e a quantidade de Cirurgias 173, auferindo em média R\$ 1.067,00 por Cirurgia. A redução do número de Cirurgias foi de 32,0 %, no período analisado com redução de receita de 19,7%. E conseqüente aumento na média de R\$ 98,00 por Cirurgia no período analisado, ou seja, refletindo na receita unitária dos procedimentos para o CCO.

Os custos variáveis aumentaram no CCG de 2,0%, no CCQ aumentaram de 13,0% e no CCO reduziu para 4,0%, no período analisado. Os custos fixos diretos no CCG não alteraram

no período analisado, no CCQ aumentou 1,0% e o no CCO 7,0%. As margens de contribuição reduziram no CCG e CCQ, embora no CCO tenha apresentado margens negativas de no período analisado. As despesas no período analisado tiveram no CCG de 2,0%, CCQ 14,0% e CCO reduziu em 2,0%. O resultado operacional líquido no CCG e CCQ tiveram redução e no CCO prejuízo no período.

Evidencia-se a relação dos custos variáveis explicitando o aumento nos CCG e CCQ e no CCO teve redução durante o período analisado. Os custos fixos permaneceram praticamente os mesmos valores no CCG e CCQ. Sendo considerado um aumento no CCO pouco significativo por ter uma redução de cirurgia de 32,0% no período analisado. Vale destacar que diversos insumos aplicados nas Cirurgias são afetados fortemente por constantes aumentos nos insumos (cotados em dólar), somados a reajustes da folha de pagamento e demais benefícios concedidos aos colaboradores.

### Cancelamento de Cirurgias no Bloco Cirúrgico

Por meio do processo de reorganização administrativa implantado no bloco cirúrgico para mudanças e readequações, observou-se queda significativa no número de cirurgias canceladas no bloco cirúrgico. Conforme números apurados durante os períodos em análise efetuado entre junho 2015 a junho de 2016. As medidas de controle estatísticas utilizadas para este fim foram: desvio padrão e coeficientes de variância, que demonstraram os números alcançados (SANTOS; VIER, 2014).

Esta redução fora possível devido a um conjunto de ações e medidas adotadas para execução das cirurgias agendadas e cumprimento da ordem estabelecida no mapa cirúrgico. Sendo este confeccionado diariamente pelo setor de Agendamento Cirúrgico.

O Quadro 3 Apresenta a comparação do cálculo efetuado da variância e do desvio padrão no Centro Cirúrgico Geral (CCG), relativo ao período de 2014/2015 e 2015/2016.

**Quadro 3** – Evolução do Cancelamento de Cirurgias no Centro Cirúrgico Geral (CCG)

Período: 2014 - 2015												
Meses	jul/ 14	ago/ 14	set/ 14	out/ 14	nov/ 14	dez/ 14	jan/ 15	fev/ 15	mar/ 15	abr/ 15	mai/ 15	jun/ 15
Cirurgias Canceladas	359	513	306	341	259	137	157	167	312	306	281	287
Dados - Média	74	228	21	56	-26	-148	-128	-118	27	21	-4	2
Quadrado	5.4	51.7	424	3.09	698	22.02	16.491	14.0	707	424	20	3

	15	94		0		8		23					
<b>Média</b>	<b>285</b>		<b>Somatório</b>		<b>115.113</b>		<b>Variância</b>		<b>9.593</b>		<b>Desvio Padrão</b>		<b>98</b>
<b>Período: 2015 - 2016</b>													
<b>Meses</b>	<b>jul/15</b>	<b>ago/15</b>	<b>set/15</b>	<b>out/15</b>	<b>nov/15</b>	<b>dez/15</b>	<b>jan/16</b>	<b>fev/16</b>	<b>mar/16</b>	<b>abr/16</b>	<b>mai/16</b>	<b>jun/16</b>	
Cirurgias Canceladas	274	264	276	238	208	235	162	133	262	176	30	289	
Dados - Média	62	52	64	26	-4	23	-50	-79	50	-36	-182	77	
Quadrado	3.813	2.678	4.064	663	18	518	2.525	6.281	2.475	1.314	33.215	5.891	
<b>Média</b>	<b>212</b>		<b>Somatório</b>		<b>63.454</b>		<b>Variância</b>		<b>5.288</b>		<b>Desvio Padrão</b>		<b>73</b>

Fonte: Sistema MV Módulo FSCC

Por meio das mudanças implantadas fora possível iniciar os trabalhos no bloco cirúrgico no início da manhã. E possibilitar a organização interna das salas cirúrgicas montadas para a execução das cirurgias programadas no mapa cirúrgico. Com ênfase na realização das cirurgias de Alta Complexidade.

O Quadro 4 Apresenta a comparação do cálculo efetuado da variância e do desvio padrão no Centro Cirúrgico Obstétrico (CCO), relativo ao período de 2014/2015 e 2015/2016;

**Quadro 4 – Evolução do Cancelamento de Cirurgias (CCO)**

<b>Período: 2014 - 2015</b>													
<b>Meses</b>	<b>jul/14</b>	<b>ago/14</b>	<b>set/14</b>	<b>out/14</b>	<b>nov/14</b>	<b>dez/14</b>	<b>jan/15</b>	<b>fev/15</b>	<b>mar/15</b>	<b>abr/15</b>	<b>mai/15</b>	<b>jun/15</b>	
Cirurgias Canceladas	40	69	45	26	43	26	45	20	26	26	25	27	
Dados - Média	5	34	10	-9	8	-9	10	-15	-9	-9	-10	-8	
Quadrado	27	1.167	103	78	67	78	103	220	78	78	97	61	
<b>Média</b>	<b>35</b>		<b>Somatório</b>		<b>2.158</b>		<b>Variância</b>		<b>180</b>		<b>Desvio Padrão</b>		<b>13</b>
<b>Período: 2015 - 2016</b>													
<b>Meses</b>	<b>jul/15</b>	<b>ago/15</b>	<b>set/15</b>	<b>out/15</b>	<b>nov/15</b>	<b>dez/15</b>	<b>jan/16</b>	<b>fev/16</b>	<b>mar/16</b>	<b>abr/16</b>	<b>mai/16</b>	<b>jun/16</b>	
Cirurgias Canceladas	29	36	31	43	38	34	33	32	52	57	31	33	
Dados - Média	-8	-1	-6	6	1	-3	-4	-5	15	20	-6	-4	
Quadrado	71	2	41	31	0	12	20	29	213	384	41	20	

<b>Média</b>	<b>37</b>	<b>Somatório</b>	<b>863</b>	<b>Variância</b>	<b>72</b>	<b>Desvio Padrão</b>	<b>8</b>
--------------	-----------	------------------	------------	------------------	-----------	----------------------	----------

Fonte: Sistema MV Módulo FSCC

A comparação do cálculo efetuado no Quadro 4 da variância e do desvio padrão no Centro Cirúrgico Obstétrico (CCO) evidencia valores para variância maior no ano de 2014/2015 e referente a desvio padrão o mesmo também ocorreu. Os mesmos achados foram evidenciados para o Quadro 5, o qual demonstra a Evolução do Cancelamento de Cirurgias (CCQ) foi efetuado um número maior de cancelamentos no ano de 2014/2015.

**Quadro 5 – Evolução do Cancelamento de Cirurgias (CCQ)**

Período: 2014 - 2015													
Meses	jul/14	ago/14	set/14	out/14	nov/14	dez/14	jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15	
Cirurgias Canceladas	52	52	98	105	43	63	28	34	89	67	49	51	
Dados - Média	-9	-9	37	44	-18	2	-33	-27	28	6	-12	-10	
Quadrado	80	80	1.375	1.943	321	4	1.084	725	789	37	142	98	
<b>Média</b>	<b>61</b>		<b>Somatório</b>		<b>6.677</b>		<b>Variância</b>		<b>556</b>		<b>Desvio Padrão</b>		<b>24</b>
Período: 2015 - 2016													
Meses	jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15	jan/16	fev/16	mar/16	abr/16	mai/16	jun/16	
Cirurgias Canceladas	39	42	43	59	52	88	89	67	56	52	62	14	
Dados - Média	-16	-13	-12	4	-3	33	34	12	1	-3	7	-41	
Quadrado	264	176	150	14	11	1.073	1.139	138	1	11	46	1.702	
<b>Média</b>	<b>55</b>		<b>Somatório</b>		<b>4.722</b>		<b>Variância</b>		<b>394</b>		<b>Desvio Padrão</b>		<b>20</b>

Fonte: Sistema MV Módulo FSCC

Referente a comparação do cálculo efetuado da variância e do desvio padrão no Centro Cirúrgico Queimados (CCQ). O Quadro 4 Apresenta no período de 2014/2015 maior variância e desvio padrão do que no ano de 2015/2016.

O Quadro 6, compara o cálculo efetuado do coeficiente de variação nos 3 (três) centros cirúrgicos: Centro Cirúrgico Geral (CCG), Centro Cirúrgico Obstétrico (CCO) e Centro Cirúrgico de Queimados (CCQ) nos períodos de 2014/2015 e 2015/2016.

**Quadro 6 - Cálculo do Coeficiente de Variação – 2014 – 2015**

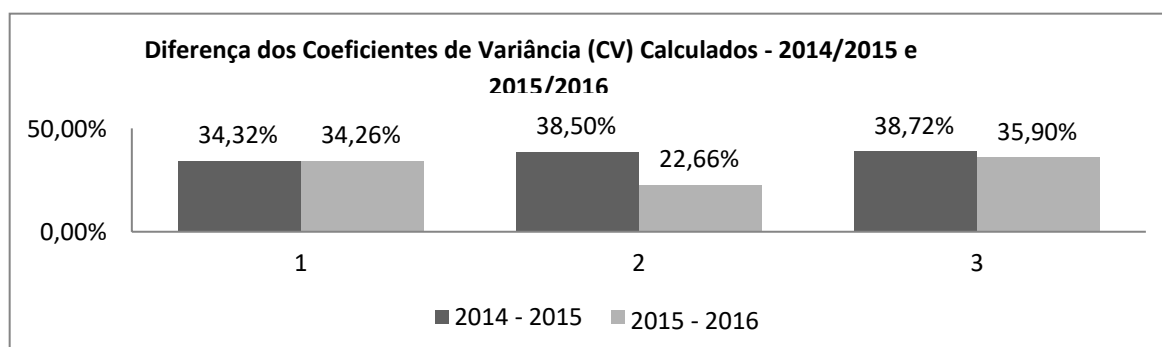
Diferenças dos Coeficientes de Variação (CV) Calculados por Períodos Analisados			
Descrição	2014 - 2015	2015 - 2016	Diferença
Centro Cirúrgico Geral	34,32%	34,26%	0,06%
Centro Cirúrgico Obstétrico	38,50%	22,66%	15,83%
Centro Cirúrgico de Queimados/Plástica	38,72%	35,90%	2,82%
Obs (CV = Coeficiente de Variação)			

Fonte: Sistema MV Módulo FSCC

Observa-se percentuais menores apurados nos 3 (três) centros cirúrgicos no período de 2015 a 2016; e que a diferença do coeficiente de variação foi maior no Centro Cirúrgico Obstétrico (CCO) com um percentual evidenciado de 15,83%, em segundo lugar a maior diferença é do Centro Cirúrgico de Queimados (CCQ) com percentual de 2,82% e com diferença de coeficientes de variação de 0,06% para Centro Cirúrgico Geral (CCG).

A Figura 2 apresenta as diferenças percentuais verificadas entre os coeficientes de variância (CV) calculados no período de 2014/2015 e 2015/2016.

**Figura 2** – Diferenças Coeficientes (CV) 2014/2015 e 2015/2016



**Fonte:** Sistema MV Módulo FSCC

As medidas estatísticas aplicadas na referida análise atestaram a redução do número de cirurgias canceladas nos períodos verificados. Com a organização do bloco cirúrgico fora possível estabelecer a ordem para a realização das cirurgias, em observação

a sequência do mapa cirúrgico, diariamente confeccionado pela Central de Agendamento Cirúrgico.

### **Principais Resultados**

Neste tópico serão abordados os resultados da pesquisa efetuada, envolvendo a análise do cancelamento de cirurgias, cumprimento das metas contratuais estabelecidas com a Secretaria Municipal de Saúde e redução de custos. A serem verificados no processo de reorganização administrativa implantada no bloco cirúrgico.

### **Cancelamento de Cirurgias no Bloco Cirúrgico**

Na implantação do processo de reorganização administrativa no bloco cirúrgico, objetivando a realização de mudanças e readequações, verificou-se a queda no número de cirurgias canceladas (CHIN, 2011; PRADO et al., 2017). Os resultados observados foram



evidenciados e obtidos com a aplicação de medidas estatísticas calculadas como: variância, desvio padrão e coeficiente de variação, na quantidade de cirurgias canceladas no período de: junho de 2015 a junho de 2016.

### **Controle de Custos e Integração com Outros Setores do Hospital**

As técnicas de administração voltadas aos interesses estabelecidos pela instituição hospitalar forneceram a coordenação administrativa do bloco cirúrgico às condições necessárias para mapear e controlar mensalmente os custos e despesas hospitalares geradas nesta unidade de produção (PORTER; TEISBERG, 2007; GONÇALVES et al., 2016).

A integração entre as demais áreas de apoio do hospital, constituiu importante avanço quanto à administração realizada no bloco cirúrgico. Tendo em vista que a necessidade de ligação com as demais áreas de apoio do hospital propiciaria um melhor planejamento e previsão dos gastos com: insumos, materiais, medicamentos e demais serviços a serem prestados (BERWICK, 1994; MILKOVICH; BOURDREAU, 2009).

Além dos avanços significativos alcançados, ocorreria uma melhora geral no processo de comunicação com as demais áreas do hospital, favorecendo em especial o uso racional dos recursos disponíveis. Destacando o processo de planejamento estratégico corroborando com as afirmações dos autores (PEREZ JUNIOR, PESTANA e FRANCO, 1997; JOHSON; SCHOLE, 2007; PEREIRA, 2011; SILVA et al, 2014), considerando

as ações para serem efetuadas e possibilitando a previsão, em relação à reposição dos materiais e medicamentos utilizados na realização das cirurgias.

### **CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

O estudo tem como objetivo evidenciar as etapas de implantação do processo de organização administrativa e reordenamento de produção cirúrgica no bloco cirúrgico de hospital filantrópico na cidade de Curitiba, no período de junho de 2015 a 2016. A partir deste estudo foi possível evidenciar o processo de organização administrativa e produtiva implantada no bloco cirúrgico. Onde fora verificado o reordenamento das ações e processos, organização da produção cirúrgica e cumprimento das metas contratuais estabelecidas em contrato de prestação de serviços de saúde.

O uso das técnicas de administração e de contabilidade de custos somado a adequação de pessoal, monitoramento de indicadores de produção e controles estatísticos

relacionados à distribuição das salas cirúrgicas e processos de controle dos custos apurados no bloco cirúrgico permitiu a organização ter uma visão geral dos procedimentos cirúrgicos realizados no hospital. Em relação ao cancelamento de cirurgias verificou-se redução dos números apurados, conforme medidas estatísticas aplicadas nos períodos analisados.

A realização de cirurgias de Alta Complexidade foi priorizada e incentivada para contribuir com o aumento das receitas e elaboração de projetos voltados ampliação da produção cirúrgica em Alta Complexidade. No aspecto da Segurança do Paciente houve importante avanço por meio da implantação do Protocolo de Cirurgia Segura no Bloco Cirúrgico, contemplando abrangência para os 3 (três) centros cirúrgicos em operação nesta unidade hospitalar.

Recomenda-se que o processo de agendamento de cirurgias eletivas seja revisto e alterado, evitando a ocorrência de conflitos de interesses. Que podem comprometer os objetivos definidos pela instituição hospitalar, mantenedora e responsável por este serviço.

O trabalho apresenta uma delimita com relação ao processo de análise em função do período analisado. Portanto, sugere-se para futuras pesquisas alargar o período pesquisado para dar mais visibilidade ao estudo com identificação de outras variáveis de pesquisa.

## REFERÊNCIAS

AFFELDT, F. S.; VANTI, A. A. Alinhamento estratégico de tecnologia da informação: análise de modelos e propostas para pesquisas futuras. **Journal of Information Systems and Technology Management**, V.6, n. 2, p. 203-226, 2009.

ASSIS, C. B. Governança e gestão da tecnologia da informação: diferenças na aplicação em empresas brasileiras - **dissertação de mestrado**. Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (Poli/USP) 2011.

ALVES, D. de F.; SANTOS, G. P. dos S; BARRETO, M. O. R. A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma microempresa do segmento de confecção em Fortaleza. **Anais. XIX CBC–Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de nov/2012.**

ALEMÃO, M. M.; GONÇALVES, M. A.; DRUMOND, H. A. Estudo da Utilização da Informação de Custos como Ferramenta de Gestão em Organização Pública: O Estudo do SIGH–CUSTOS. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 3, n. 1, p. 210-226, jan./jun. 2013.

AGENCIA BRASIL <http://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2016-07/sem-recursos-santa-casa-de-sao-paulo-suspende-parcialmente-atendimentos/acesso> 14/08/2017.

ASSIS, C. B. Governança e gestão da tecnologia da informação: diferenças na aplicação em empresas brasileiras - **dissertação de mestrado**. Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (Poli/USP) 2011.

BERWICK DM Fundamentos do gerenciamento da qualidade, pp. 30-44. In DM Berwick, AB Godfrey & J Roessner. **Melhorando a qualidade dos serviços médicos, hospitalares e da saúde**. Makron Books, São Paulo, 1994.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 468 p., 2002.

CHIN, H. Y. Contribuição das boas práticas do mercado para a eficiência na gestão de risco corporativo. **REBRAE**. Revista Brasileira de Estratégia, Curitiba, v. 4, n. 3, p. 257-273, set./dez. 2011.

DE SOUZA LEPSCH, M. A., DOS SANTOS ANTUNES, M. de L., ANTUNES, L. P., VINICIUS DE ALMEIDA BARBOSA E DACO, M. Custos na área governamental: uma contribuição para o controle social e a transparência pública. **ISEOR**, 2017.

FERNANDES, L. T.; MELO, F. L. N. B. DE; SOUSA NETO, M. V. DE; SANTOS, F. J. S. DOS; VALENTIN NETO, A. J. Avaliação da maturidade de processos na gestão pública: o caso do TCE/RN. **Revista Interface**, jan./jul, 2015.

FIGUEIREDO, S. CAGGIANO, P. C. **Controladoria, Teoria e Prática**; Ed. Atlas; São Paulo; 1997.

FRANÇA, A. S. de A. Atribuição profissional na gestão de tecnologias em estabelecimentos de saúde no Brasil. **Revista Organização Sistêmica**. v. 7, n. 4, p. 130-141, jan/dez, 2015

FREEMAN, C.; SOETE, L. *Work for all or mass unemployment?* Londres: Pinter Publishers, 1994.

FORMAN, C. GOLDFARB, A. GREENSTEIN, S. Geographic location and the diffusion of Internet technology. **Electronic Commerce Research and Applications**. 4. p.1-13, 2005.

GILBERT, A. L. HAN, H. Understanding mobile data services adoption: Demography, attitudes or needs?. **Technological Forecasting & Social Change**. V.72, p.327-337, 2004.

GONÇALVES, M. A.; PÉREZ FE, B.; ALEMÃO, M. M.; CUNHA, Y. F. F.; BRAGA, L. C. O financiamento da saúde e a relevância das informações de custos no setor saúde pública: estudo da base de conhecimento de custos da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – FHEMIG. **XXIII Congresso Brasileiro de Custos** – Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016

GONCALVES<sup>1</sup>, M. A. AMORIN, C. A de.; ZAC. J. I.; ALEMÃO, M. M.; TEIXEIRA da COSTA., M. R. Gestão Hospitalar – A Aplicabilidade do Sistema ABC. RAHIS. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v.4, p.73 - 86, 2010

GONÇALVES<sup>2</sup>, M. A.; CHAVES, J. G.; ALEMÃO, M. M.; TEIXEIRA, M. R.; DRUMOND

HELOISA AZEVEDO; VALENTE, D. C. M. Observatório de custos em saúde – A implantação do sistema de gerenciamento dos custos hospitalares e o uso da meta-informação custo. **Revista Medicina de Minas Gerais**, V 20 (3 Supl 4): S76-S88, 2010.

KICH, J. I. DI F.; PEREIRA, M. F. A influência da liderança, cultura, estrutura e comunicação organizacional no processo de implantação do planejamento estratégico. *Cad. EBAPE.BR*, v. 9, nº 4, artigo 6, Rio de Janeiro, Dez, 2011.

UNIJUÍ, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, 2013. **Organização Sistêmica** - Vol 7. n.4 - jan/dez 2015.

JOHSON, G.; SCHOLLES, K.; WHITTINGTON, R. **Explorando a Estratégia Corporativa**. Sétima edição. Ed. Bookman, 2007.

LAI, T. *How does information and communication technology affect workplace organization*. **Department of Economics, Copenhagen Business School, Porcela enshaven 16A, p.1, 2011.**

LORENZETTI, J.; LANZONI, G. M. DE M.; ASSUITI, L. F. C.; PIRES, D. E. P. DE, RAMOS, F. R. S. Gestão em Saúde no Brasil: Diálogo com Gestores Públicos e Privados. **Texto Contexto Enfermagem**, Florianópolis, Abr-Jun; 23(2): 417-25, 2014.

MARTINS, A. C. B.; CHAVES, J. G.; ALEMAO, M. M. Implantação do sistema de custos na FHEMIG. RAHIS. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v.4, p. 50-61, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. Ed. São Paulo. Atlas, 2003.

MAXIMIANO, A.C.A. **Introdução à administração**. 5 Ed.ver.e ampl. São Paulo: Atlas, 2000.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações: Um estudo abrangente dos princípios de controle interno: Ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização**. São Paulo: Edicta, 2004.

MENDES, J. D. V.; BITTAR, O. J. N. V. Perspectivas e Desafios da Gestão Pública no SUS. **Revista da Faculdade de Ciências Médicas de Sorocaba**, v. 16, n. 1, p. 35 - 39, 2014

MIKOVICH, G. T; BOUDREAU, J. W. **Administração de recursos humanos**. 1. ed. – 7 REIMPR. São Paulo. Atlas, 2009.

NETO, F. F. A relação da logística com a administração financeira e seus impactos nos índices financeiros de uma organização. **Rev. FAE**, Curitiba, V.5, n.3, p.41-49, set./dez. 2002.

NEVES, M. F.; CONEJERO, M. A. Sistema agroindustrial da cana: cenários e agenda estratégica. **Economia Aplicada**. São Paulo, V. 11, n. 4, p. 587-604, 2007.

PEREZ, J. H. J.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de Gestão**. 2. ed. São Paulo. Atlas, 1997.

PRADO, E. V. do; SPERS, V. R. E.; PADOVEZE, C. L.; BERTASSI, A. L.; NAZARETH, L.G. C. Sistemas de Informações para Gerenciamento de Riscos Corporativos em Controladoria: Um Estudo Bibliométrico na Base de Dados Scopus. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 7, n. 1, p. 191-211, jan./jun. 2017.

PRADO, E. P. V. *Risk analysis in information technology and communication outsourcing. Jistem - Journal of Information Systems and Technology Management*. Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação. V(8)3, p. 605-618, 2011.

PRADO, E. V. do; CAMARGO, S. H. C. R. V. de; PADOVEZE, C. L.; GIULIANI, A. C. Gerenciamento de Riscos Corporativos em Empresas com Atuação Internacional. **Revista Perspectivas Contemporâneas**, V. 9, n. 2, p. 210-228, jul./dez. 2014.

PORTER, M. E., TEISBERG, E. O. **Repensando a Saúde**: estratégias para melhorar a qualidade e reduzir os custos; tradução de Cristina Bazan – Porto Alegre: Bookman, 2007.

ROBBINS, S. P. **Administração: Mudanças e perspectivas**. São Paulo. Saraiva, 2002.

SANTOS, M. V. D., & Vier, A. J. A importância da auditoria interna na contribuição da gestão dos negócios. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, (4), 1-26. Recuperado de <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/65/60>, 2014.

SERRA NEGRA, C. A.; SERRA NEGRA, E. M. Contab. **Vista & Revista**. Belo Horizonte. V.12, n 1, p. 31-56. Abr, 2001.

SILVA, E. N. DA; SILVA, M. T.; PEREIRA, M. G. Identificação, mensuração e valoração de custos em saúde. **Epidemiol. Serv. Saude, Brasília**, 25(2):437-439, abr-jun 2016.

SILVA, J. E. O; SEEMANN, D. K.; MELO, M. B; AMANTE, C. J; RAMOS, A. M.; SILVA G. T. Conciliando administração de projetos com planejamento estratégico na gestão de universidades federais brasileiras. **Revista Gual**, Florianópolis, V (7)3, 93-114, 2014.

SOUZA PC, BERNDT A, MEDEIROS LS, SOUZA RS, TEIXEIRA D. Sistema de Informação aplicado à gestão hospitalar: um panorama situacional da região médio-norte mato-grossense. **RAS**. V. 14, N. 54 – Jan-Mar, 2012.

TONELL, A. O.; BERMEJO, P. H. DE S.; ZABALDE, A. L. Using The Bsc For Strategic Planning Of It (Information Technology) In Brazilian Organizations. **JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management**. Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação, v. 11, n. 2, 361-378, 2014.

TURBAN, E.; RAINER JR. K. R., POTTER, R. E. **Introdução a sistemas de informação**. Tradução Daniel Vieira – Rio de Janeiro. Elsevier, 2007.

WERNKE, R. **Gestão de Custos – Uma Abordagem Prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

YIN, R.K. **Pesquisa qualitativa do começo ao fim**. 2ª Nova Iorque: The Guilford Press. ISBN: 978-1-4625-1797-8. 386 pp, 2016.

## CAPÍTULO 9

### DIAGNÓSTICO DO ALINHAMENTO ESTRATÉGICO DE GERÊNCIAS AO PROGRAMA DE OTIMIZAÇÃO DE CUSTOS OPERACIONAIS EM EMPRESA BRASILEIRA DO SETOR DE ENERGIA

Gabriel Augusto de Sousa, Mestre em engenharia de produção e sistemas computacionais, UFF

Ernani Viana Saraiva, Doutor em administração, UFF

#### RESUMO

Diante do cenário econômico bastante instável no Brasil, o gerenciamento dos custos revela-se cada vez mais estratégico para as entidades. Para as empresas que atuam no setor de energia não é diferente. Diante desta urgente realidade, a presente pesquisa objetivou diagnosticar o grau de alinhamento estratégico ao programa corporativo de otimização de custos operacionais de uma empresa brasileira do setor de energia, em uma gerência funcional e quatro gerências operacionais localizadas na cidade de Macaé (RJ). A metodologia utilizada foi a de pesquisa de campo e os dados foram obtidos por meio de questionários aplicados aos gestores de tais gerências. Com base na revisão da literatura, foram realizadas pesquisas de campo, bibliográfica e documental. O modelo e o instrumento para coleta de dados adotados foram os apresentados por Carvalho, Prieto e Bouer (2013). A análise das respostas aos questionamentos realizados revelou diagnósticos bastante diferentes sobre o alinhamento ao programa corporativo de otimização de custos operacionais entre as gerências pesquisadas. Os temas investigados na presente pesquisa - alinhamento estratégico e gestão estratégica de custos - apresentam grande relevância para os ambientes acadêmico e profissional e estão obtendo maior destaque nos últimos tempos na literatura internacional e no Brasil.

**Palavras-chave:** Alinhamento estratégico. Gestão estratégica de custos. Otimização.

#### INTRODUÇÃO

Tratar os custos considerando uma perspectiva estratégica tem sido cada vez mais incentivado por diversos pesquisadores. Kaplan e Norton (1982), por exemplo, afirmam que os sistemas tradicionais de custeio já não atendem mais às necessidades atuais das organizações, o que também é confirmado por Nakagawa (2000). Por este motivo, é preciso dar à contabilidade de custos ou gerencial uma abordagem estratégica. Blocher; Chen; Cokins e Lin (2007) explicam que a gestão de custos tem como atribuição dar suporte à estratégia da empresa, de tal forma que os gestores possam obter sucesso em seus empreendimentos. Shank e Govindarajan (1997), por sua vez, chegam a afirmar que a gestão estratégica de custos representa uma mudança de paradigma na contabilidade gerencial.

Além de implementar uma gestão de custos integrada à estratégia da organização é

preciso que todos os componentes da mesma estejam alinhados à estratégia. Carvalho, Prieto e Bouer (2013), afirmam que o alinhamento estratégico é uma das principais condições para que as empresas consigam sobreviver em seu mercado de atuação. Considerando a importância da gestão estratégica de custos e o alinhamento que deve existir em toda organização, a presente pesquisa buscou diagnosticar o grau de alinhamento estratégico à gestão estratégica de custos de uma grande empresa brasileira que atua no setor de energia.

O presente artigo, na sua parte introdutória, apresenta a problematização, o objetivo e as limitações da pesquisa. Na segunda parte, o referencial teórico, os temas relacionados à estratégia, alinhamento e gestão estratégica de custos são apresentados. No terceiro capítulo, é apresentada uma visão panorâmica da empresa objeto de estudo. O quarto capítulo do artigo demonstra os aspectos metodológicos adotados para realização do estudo. Na quinta parte, há apresentação dos dados obtidos e suas respectivas análises. O último capítulo apresenta as conclusões do autor após a pesquisa e, finalizando o artigo, são apresentadas as referências bibliográficas que sustentam a investigação.

A Empresa Energia S.A. (EESA) - nome fictício, assim como as demais empresas do setor de energia no Brasil, possui limitações impostas pelo próprio Estado quanto ao seu faturamento e preço de venda de seus produtos (SOARES e LIMA, 2014). Em um cenário de altos custos e de mudanças econômicas no período pós-2008, as empresas de um modo geral foram obrigadas a dar maior atenção aos seus custos. Desse modo, a EESA implementou um programa corporativo de otimização de custos operacionais para desenvolver entre os anos de 2013 e 2016, o qual fez parte do seu planejamento estratégico. Diante da necessidade de otimização de custos, obtenção de recursos e resultados, o programa corporativo de otimização de custos operacionais da EESA precisava ser bem compreendido por seus funcionários e colaboradores. Mais que isso, era necessário o alinhamento de toda a empresa ao mesmo. A partir desta premissa, a pesquisa buscou diagnosticar qual o grau de alinhamento estratégico de quatro gerências operacionais e uma gerência operacional da EESA ao seu programa corporativo de otimização de custos. Portanto, a questão que norteou a pesquisa foi a seguinte: **Qual é o grau de alinhamento estratégico em uma gerência funcional e suas quatro gerências operacionais subordinadas, da EESA, sediadas na cidade de Macaé (RJ), em relação ao seu programa corporativo de otimização de custos operacionais?**

Assim, a presente pesquisa objetivou diagnosticar o grau de alinhamento estratégico

existente em uma gerência funcional e suas quatro gerências operacionais de uma empresa brasileira do setor de energia, sediadas na cidade de Macaé (RJ), em relação ao programa corporativo de otimização de custos operacionais. Foram traçadas as seguintes fases para realização do objetivo: i) identificação de modelo para diagnóstico de alinhamento estratégico na literatura; ii) elaboração de instrumento para realização do diagnóstico; iii) coleta e análise das respostas obtidas.

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

### **A estratégia nas organizações**

Diversos autores debruçaram-se sobre o tema “a estratégia nas organizações” e apresentaram suas contribuições aos conceitos e definições: Barnard (1938), Drucker (1954), Ansoff (1965), Mintzberg (1967), Cannon (1968), Hambrick (1980), Porter (1981; 1985); Andrews (1991), Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (1998) e Barney (2001), dentre outros estudiosos consagrados (MAINARDES; FERREIRA; RAPOSO, 2011, p. 282).

Vasconcellos (2001) esclarece que o estudo da estratégia empresarial no ambiente acadêmico passou a ter maior destaque a partir da segunda metade do século XX. Destes períodos em diante, com a crescente separação nas empresas entre os detentores do capital e os gestores e o surgimento das grandes corporações empresariais, a estratégia relacionada à atividade empresarial passa a ser acompanhada pelos cientistas – muito embora, originalmente, o termo estratégia referia-se ao ambiente militar. Uma das mais reconhecidas teorias em gestão estratégica é a publicada por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (1998), abordando sobre as escolas de estratégia.

### **A gestão estratégica nas empresas**

A gestão estratégica, de acordo com Carvalho, Prieto e Bouer (2013), refere-se às ações que a organização realiza com o objetivo de criar valor e obter posição sustentável em seu mercado de atuação. Rocha (1999), ao descrever a gestão estratégica, apresenta as seguintes características para a mesma: trata-se de um processo de gestão, cujo objetivo é assegurar a continuidade da empresa, com vantagem em relação aos concorrentes. A gestão estratégica, ainda segundo o mesmo autor, ocorre sob cenário pré-estabelecido, caracterizando-se fortemente pela busca de vantagens competitivas, sendo um processo contínuo na organização.



## Modelos de alinhamento estratégico

De acordo com Carvalho, Prieto e Bouer (2013), alinhamento pode ser definido como uma dinâmica que visa ajustar a organização, em busca da coesão entre a estratégia, os recursos disponíveis e os processos gerenciais. O termo alinhamento vem sendo utilizado amplamente por diversas áreas como recursos humanos, marketing e tecnologia da informação.

A literatura ainda não possui consenso formado sobre o tema. Entretanto, é possível identificar, segundo Carvalho e Prieto (2004; 2006), que os autores em geral concordam com a classificação do alinhamento em: alinhamento estratégico interno, alinhamento estratégico externo e consenso.

Carvalho e Prieto (2004; 2006) afirmam ainda que os principais modelos de alinhamento estratégico identificados na literatura são o *Balanced Score Card* (BSC) de Kaplan e Norton (1992), os modelos de Hambrick e Cannella (1989), de Labovitz e Rosansky (1997), de Cypher (1996), de Semler (1997) e o da Organizational Fitness Profiling (OFP): Beere Eisenstat (1996, 2000).

O modelo mais conhecido entre os citados acima, certamente, é o BSC, que tem como premissa para o alinhamento a comunicação e o controle da estratégia por meio do Mapa estratégico. O acompanhamento da estratégia exige que sejam definidas medidas de desempenho financeiras e não financeiras para acompanhar o desempenho no curto e no longo prazo. Para o modelo de Hambrick e Cannella (1989), o alinhamento estratégico é visto definitivamente como um processo gerencial a ser conduzido pelo estrategista. Labovitz e Rosansky (1997) apresentam um outro modelo que entende o alinhamento como um processo de integração em toda a empresa. Para este modelo, todos os elementos da organização devem estar alinhados: estratégia e pessoas (alinhamento vertical) e clientes e processos (alinhamento horizontal). Tal modelo disponibiliza uma ferramenta específica para diagnosticar o grau de alinhamento estratégico em uma organização. Já o modelo apresentado pela Organizational Fitness Profiling (OFP): Beer e Eisenstat (1996, 2000), exige um ambiente propício à participação e discussão constante sobre as decisões assumidas pelos estrategistas, além de realizar um diagnóstico do ajuste organizacional. A partir deste diagnóstico, faz-se o plano de implementação para eliminar as deficiências nas capacidades organizacionais que impedem o alinhamento (PRIETO e CARVALHO; 2004; 2006).

## A gestão estratégica decustos

A Contabilidade é reconhecida como uma ciência social que se ocupa em estudar o patrimônio das entidades (CFC, 1993), mas também é considerada um sistema de informação para dar suporte ao processo decisório (IUDÍCIBUS *et al.*, 2000, p. 42).

Destacando-se dentre os vários ramos da ciência contábil, a Contabilidade de Custos é aquela que presta auxílio ao Controle e, conseqüentemente, ajuda na tomada de decisão (MARTINS, 2001, p. 22).

Contudo, de acordo com Nakagawa (2000), com o passar dos anos e com o desenvolvimento dos mercados e das necessidades empresariais, as críticas à Contabilidade fizeram com que contadores e estudiosos dessem uma nova abordagem à Contabilidade de Custos: uma visão estratégica. Surgiu assim a Gestão Estratégica de Custos.

Shanke Govindarajan (1997) afirmam que a Gestão estratégica de custos (GEC) é “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável”.

Gestão estratégica de custos pode ser entendida como uma ferramenta que auxilia a gestão da organização, pois trata-se de um “desenvolvimento da informação de gestão de custos como objetivo de facilitar a principal função de gestão, a gestão estratégica” (BLOCHER *e tal*, 2007). Quesado e Rodrigues (2007) vão mais além ao afirmar que a GEC “consiste em gerir adequadamente os custos com duas finalidades básicas coerentes: apoiar a direção financeira e obter vantagens competitivas a longo e a curto prazo. O mais importante desta nova visão consiste em relacionar explicitamente a gestão do custo com a estratégia empresarial e com o contexto competitivo em que se cria valor para o cliente”.

Assim, enquanto que a Contabilidade de Custos se ocupa em tratar eventos passados e limita-se na análise sobre a redução de custos, a GEC visa a análise dos custos sob a ótica da otimização dos mesmos, em uma visão interna e externa.

A literatura pertinente à GEC, ainda é unânime no seguimento do que ensinam Shanke Govindarajan (1997), ao abordar os pilares da gestão estratégica de custos: análise da posição estratégica, cadeia de valor e indicadores decustos.

Se por um lado a tradicional contabilidade de custos apresenta um enfoque mais

interno à empresa, a gestão estratégica de custos exige uma abordagem mais ampla, externa à organização. Por este motivo, o conceito de cadeia de valor a apresentado por Porter (1985) pode ser incorporado ao fundamento da gestão estratégica de custos. A cadeia de valor é designada como o conjunto de atividades criadoras de valor, começando pela aquisição de matéria-prima básica até chegar aos consumidores, passando por cada etapa ou processo gerador de valor na organização (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997, p. 14).

Quanto à análise do posicionamento estratégico, a mesma diz respeito à forma como a empresa utiliza a informação da contabilidade gerencial. Para Shank e Govindarajan (1997), a análise do posicionamento estratégico supera o que foi apresentado por Porter em sua obra *Estratégia Corporativa* (1980), pois não basta uma escolha estratégica entre liderança em custos ou em diferenciação. É necessário, de acordo com os autores, saber envolver diferentes perspectivas de análise de custos.

Considerando que o custo pode ser causado ou direcionado por diversos fatores que se inter-relacionam, compreender como se comportam os custos exige que seja entendida toda a complexa relação do conjunto de direcionadores de custos em cada situação da organização (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997, p. 14).

## **A EMPRESA ENERGIA S.A.(EESA)**

### **Uma visão panorâmica da EESA**

Por razões de confidencialidade, a empresa pesquisada será identificada nesse artigo como Empresa Energia S.A. – EESA. Trata-se de uma empresa brasileira que foi criada há mais de 50 anos para atuar no setor de energia, desde a descoberta do petróleo até a fase de comercialização de sua produção, passando a operar também, ao longo do tempo, com outras alternativas de fonte de energia, tais como biocombustíveis, elétrica e eólica. Além do Brasil, a empresa está presente em outros países, atuando nos setores de exploração e produção, refino, comercialização, transporte, petroquímica, distribuição dos derivados, gás natural e outros. Os dados a seguir, referentes ao ano de 2016, demonstram a relevância e o porte da EESA e foram obtidos em sua página de relacionamento com investidores na internet: prejuízo consolidado do exercício superior a 13 bilhões de reais e mais de 68 mil empregados. Por se tratar de uma empresa com ações negociadas em bolsa de valores no Brasil e no exterior, as suas demonstrações financeiras são auditadas por empresa de auditoria independente. No exercício referente ao ano de 2016, as demonstrações financeiras

foram auditadas pela Pricewater house Coopers Auditores.

## Conhecendo as gerências pesquisadas na EESA

Mantendo a preservação da identidade da empresa objeto de estudo, as Gerências também não serão identificadas. Para fins dessa pesquisa, as Gerências Setoriais serão caracterizadas pelas letras GS, sendo diferenciadas pelas letras A, B, C e D. No caso da gerência hierarquicamente superior, a Gerência funcional, a identificação será G1. Todas essas gerências estão sediadas na cidade de Macaé, no Estado do Rio de Janeiro, e possuem atuação em todoo litoral brasileiro. O volume de recursos financeiros movimentados por tais gerências por ano é da ordem de dezena de milhões de reais.

## O Programa corporativo de otimização de custos operacionais

Em 2012, a EESA publicou o seu Plano de Negócios e Gestão (PNG) referente ao período compreendido entre 2013 e 2016. Este plano previa um orçamento de investimentos superior a US\$ 200 bilhões. De acordo com esse plano, aprovado pelo Conselho de Administração da companhia, alguns programas foram considerados estruturantes para a manutenção do PNG. Conforme a figura abaixo, os programas de aumento da eficiência operacional, de otimização de custos operacionais, de redução de custos de poços, de otimização de infraestrutura logística e de desinvestimento serão as bases de sustentação do Plano de negócios.

**Figura 1** – Plano de Negócios e Gestão da Empresa Energia S.A. – Período 2013-2017



**Fonte:** Adaptado da apresentação disponível no site de relações com investidores da EESA (2013).

Esta pesquisa se ocupa, dentre as três colunas de sustentação do PNG, ilustrado na imagem acima, daquela que está na posição central: a do Programa de otimização de custos

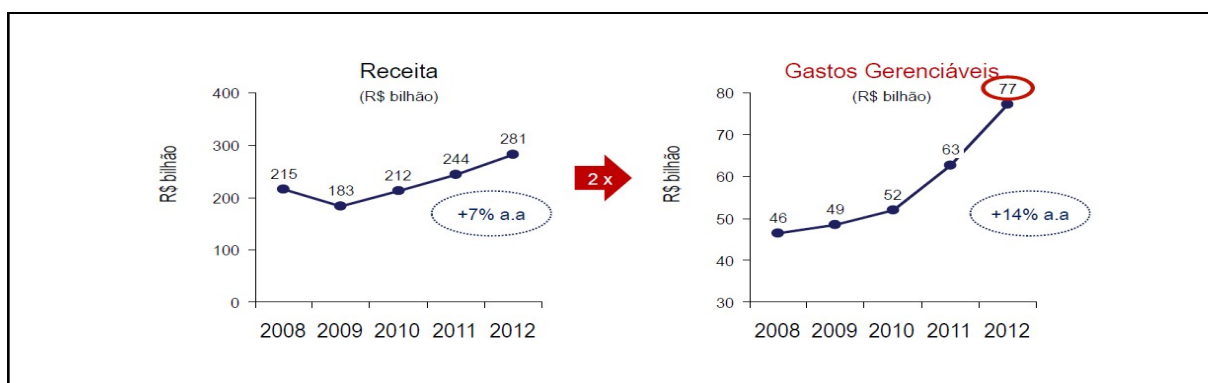
operacionais. O referido programa procura articular a gestão dos custos operacionais à estratégia de longo prazo da companhia, visando gerar maior produtividade e redução dos custos unitários das operações, bem como melhorar a cultura de gestão de custos na companhia em questão.

De acordo com o publicado na página de relacionamento com investidores da EESA sobre o seu programa de gestão de custos, os objetivos principais do mesmo são:

- No aspecto financeiro, aumentar a geração de caixa no período de duração do seu plano de negócios;
- No aspecto operacional, elevar a produtividade das atividades realizadas;
- Quanto ao aspecto organizacional, enfatizar o modelo de gestão voltado para a eficiência em custos.

Outra preocupação da EESA com o seu programa de gestão de custos era reverter a tendência de crescimento dos seus custos em relação às receitas. A próxima figura (Figura 2) demonstra o histórico da relação receita x custo desfavorável para a companhia.

**Figura 2** – Relação Receita x Gastos Gerenciáveis no período 2008/2012



**Fonte:** Adaptado da apresentação realizada internamente pela EESA (2013).

Como pode ser observado na Figura acima, havia um descasamento entre a evolução das receitas (7% a.a.) e os gastos considerados gerenciáveis (14% a.a.) pela companhia, fazendo com que a sua margem diminua. Como o crescimento de receita dessa empresa é fortemente influenciado pela intervenção governamental e ainda por questões diversas, como aspectos geopolíticos, econômicos e sociais, a EESA entende ser fundamental tratar seus custos de maneira estratégica.

A proposta apresentada pela EESA pode ser considerada ousada, pois ao longo dos

quatro anos seguintes ao lançamento do programa, desejava-se de maneira progressiva economizar o valor total de R\$ 32 bilhões. Esta meta foi definida após análise dos custos de operação realizados pela organização no ano de 2011.

A governança do programa de otimização de custos da EESA, estabelecia que as metas eram de responsabilidade do Diretor de cada uma das áreas da empresa. Uma gerência executiva, subordinada diretamente à presidência da empresa era responsável pela implementação, acompanhamento, avaliação e revisão do programa. Ao mesmo tempo, em todas as unidades, gerências gerais, gerências e gerências setoriais, havia a acompanhamento das metas e resultados atingidos do programa.

## **METODOLOGIA**

### **Classificação da pesquisa**

Com base na classificação de pesquisas realizada por Gil (2007), o presente estudo pode ser classificado como sendo uma pesquisa descritiva, quanto aos objetivos. Isto pode ser afirmado pois esta pesquisa procura também descrever características das gerências e gestores pesquisados. Com relação aos procedimentos, ainda de acordo com o mesmo autor, a classificação pode ser bibliográfica, documental e estudo de campo. É possível afirmar que se trata de pesquisa bibliográfica pois a mesma foi desenvolvida com base em material já elaborado pela comunidade acadêmica, composto de artigos científicos e livros. Ao definir a pesquisa com o documental, tem-se como referência a utilização de fontes ainda não trabalhadas cientificamente, tais como apresentações internas e relatórios da empresa objeto de estudo, reportagens, contratos, dentre outros. Quanto à classificação como estudo de campo, a mesma pode ser confirmada pela aplicação de questionários aos dois gestores de gerências operacionais da EESA com o objetivo de fazer um diagnóstico sobre o alinhamento estratégico.

### **Amostra utilizada**

A amostra foi definida por critério de conveniência, não probabilística, em função da facilidade de acesso aos respondentes, gestores das gerências que foram objeto do estudo. A unidade G1 é superior às demais unidades pesquisadas. O quadro abaixo apresenta de maneira objetiva a qualificação dos gestores das gerências pesquisadas:

**Quadro 1**– Qualificação do corpo gerencial pesquisada

<b>Unidade</b>	<b>Função</b>	<b>Cargo</b>	<b>Gênero</b>	<b>Tempo de Empresa (anos)</b>
G1	Gerente	Técnico Químico	Masculino	3 2
GSA	Gerente Setorial	Engenheiro	Masculino	1 5
GSB	Gerente Setorial	Engenheira	Feminino	0 9
GSC	Gerente Setorial	Engenheiro	Masculino	0 8
GSD	Gerente Setorial	Técnico de Manutenção	Masculino	3 1

**Fonte:** Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

### **Modelo de diagnóstico de alinhamento utilizado**

Para a realização dessa pesquisa, foi adotado o modelo de diagnóstico de alinhamento estratégico apresenta do por Carvalho, Prieto e Bouer (2013), adaptado de Labovitz e Rosansky (1997). A escolha desse modelo se deve ao fato do mesmo ter sido utilizado em outras pesquisas (SENFF, COMPAGNONI e BENDLIN, 2014; FERREIRA, 2006; RIBAS, 2006; PRIETO e CARVALHO, 2004), ser originado da experiência acadêmica e de consultoria dos autores que elaboraram o modelo e, ainda, por apresentar uma ferramenta objetiva para a realização de um diagnóstico de alinhamento estratégico –a ferramenta “Perfil de Diagnóstico de Alinhamento”. Este modelo contempla, como instrumento para coleta de dados, um questionário composto por sete blocos contendo quatro questões cada. Os blocos de questões abordam as seguintes dimensões: i) Processo formal de planejamento da estratégia, ii) Envolvimento da média gerência na formulação, iii) Consenso estratégico, iv) Capacidades gerenciais para implementação do programa de gestão de custos operacionais, v) Envolvimento das pessoas com o programa de otimização de custos operacionais, vi) Orientação para processos e vii) Orientação para clientes. Em cada questão é solicitado ao respondente que manifeste o seu grau de concordância à afirmativa apresentada. O valor 1 representa “Discordo totalmente” e 10 representa concordância total à declaração. Assim, a pontuação máxima a ser obtida em cada dimensão do alinhamento estratégico é 40, o que representa 100% de alinhamento. Ao final, os dados são consolidados e apresentados, preferencialmente, no formato de painel, denominado “Painel de controle do alinhamento estratégico” pelos autores do modelo.

## APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

### A coleta e apresentação dos dados

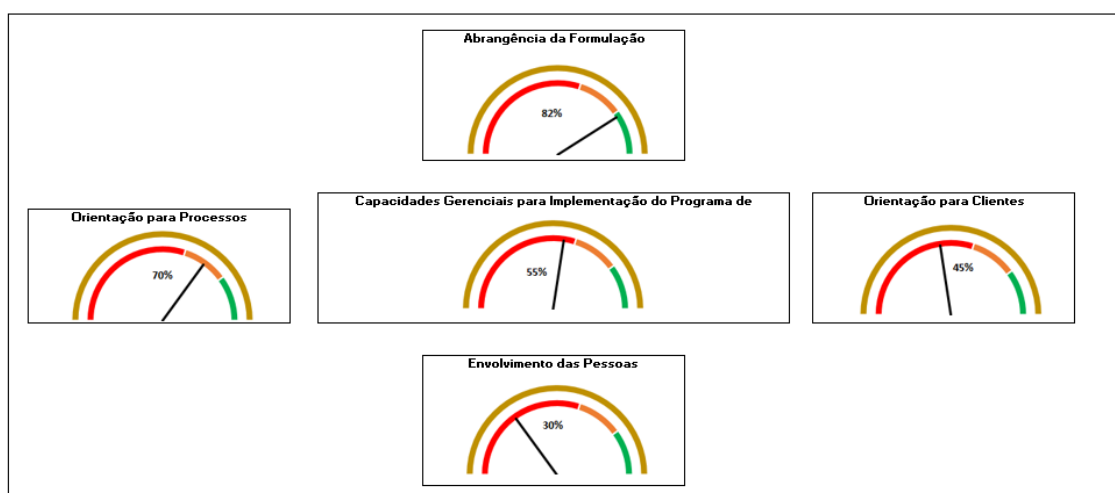
Antes da aplicação do questionário aos gerentes foi realizado um pré-teste com gestor de outra unidade, o qual não apresentou observações ou dúvidas quanto às questões do formulário. Em seguida, a coleta de dados foi realizada por meio físico – formulário em papel. Após aplicação dos questionários aos gerentes, conforme o modelo escolhido para a presente pesquisa, foram somadas as pontuações atribuídas a cada questão em seguida foi definido em cada um dos blocos de questões o grau de alinhamento ao programa corporativo de otimização de custos.

A seguir, são apresentados os resultados obtidos após a apuração dos pontos e dos percentuais sobre o alinhamento estratégico ao programa corporativo de otimização de custos operacionais nas gerências pesquisadas. Os números indicados representam o percentual de alinhamento ao programa corporativo de otimização de custos da EESA.

O modelo de alinhamento adotado recomenda que o resultado do diagnóstico seja apresentado em forma de painel, visando proporcionar melhor visibilidade ao resultado. Os resultados obtidos foram transportados para o programa *Microsoft Excel* para geração do gráfico “painel”. O modelo adotado determina que cada um dos elementos da estratégia seja apresentado em forma de painel. Caso o resultado fique entre 0 e 69%, entende-se que a estratégia não está alinhada. Um alinhamento parcial é reconhecido quando o resultado está localizado entre 70 e 79%. O alinhamento é reconhecido quando o resultado se encontra entre 80 e 100%. Os fatores avaliados pelo modelo para realização do diagnóstico são: Abrangência da formulação da estratégia, Capacidades gerenciais para implementação da estratégia (do programa de otimização de custos), Orientação para processos, Orientação para clientes e o envolvimento das pessoas. A seguir são apresentados os painéis de cada gerência pesquisada.

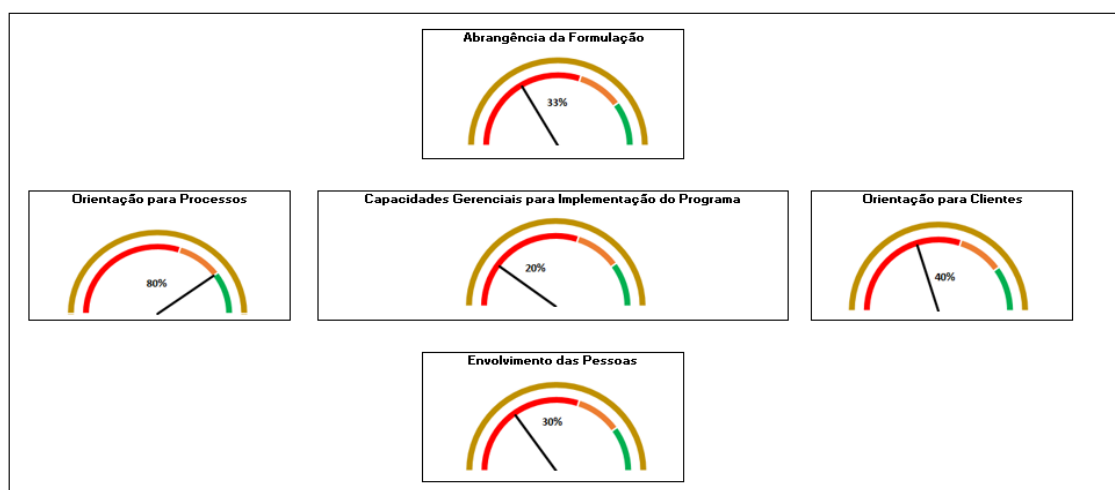


**Figura 3** – Painel de controle do alinhamento estratégico – G1



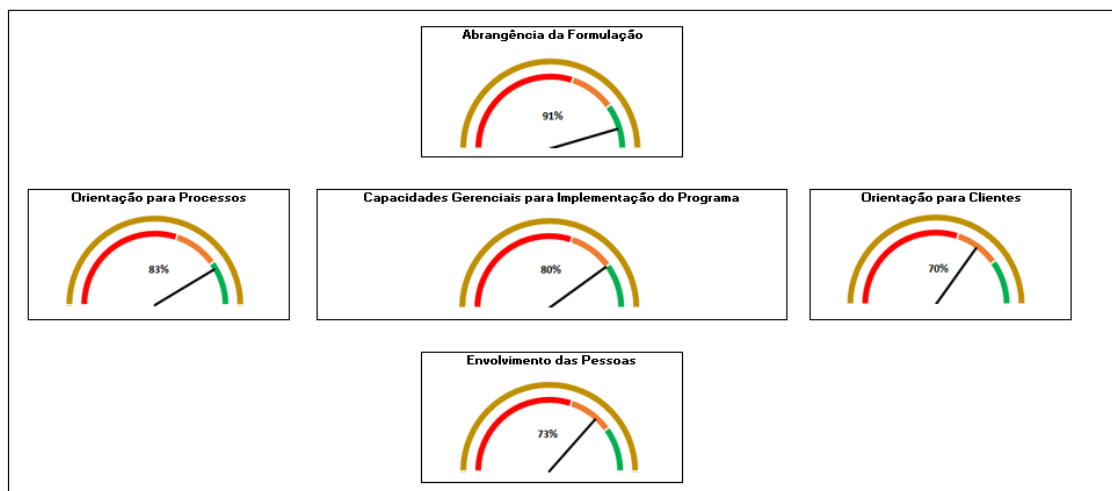
Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

**Figura 4** – Painel de controle do alinhamento estratégico – GSA



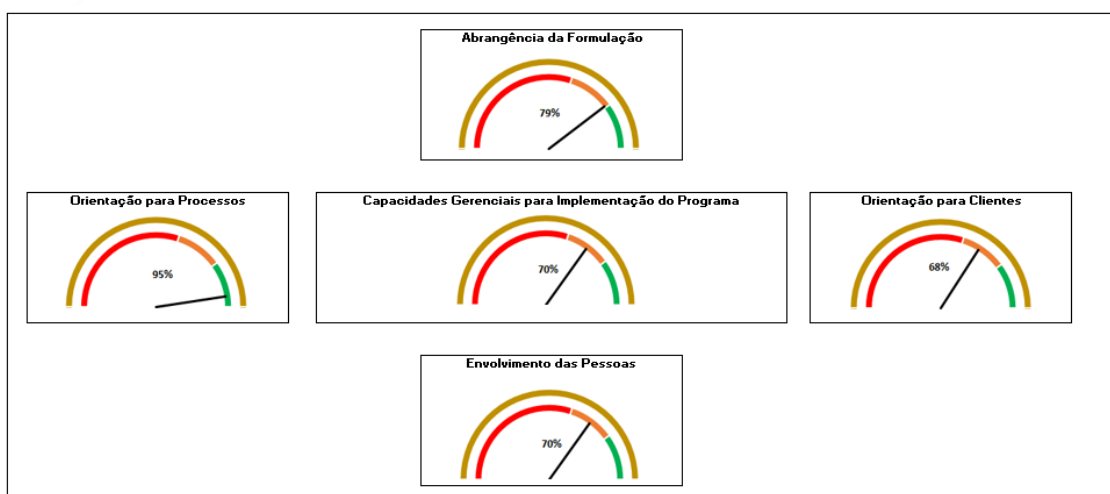
Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

**Figura 5** – Painel de controle do alinhamento estratégico – GSB



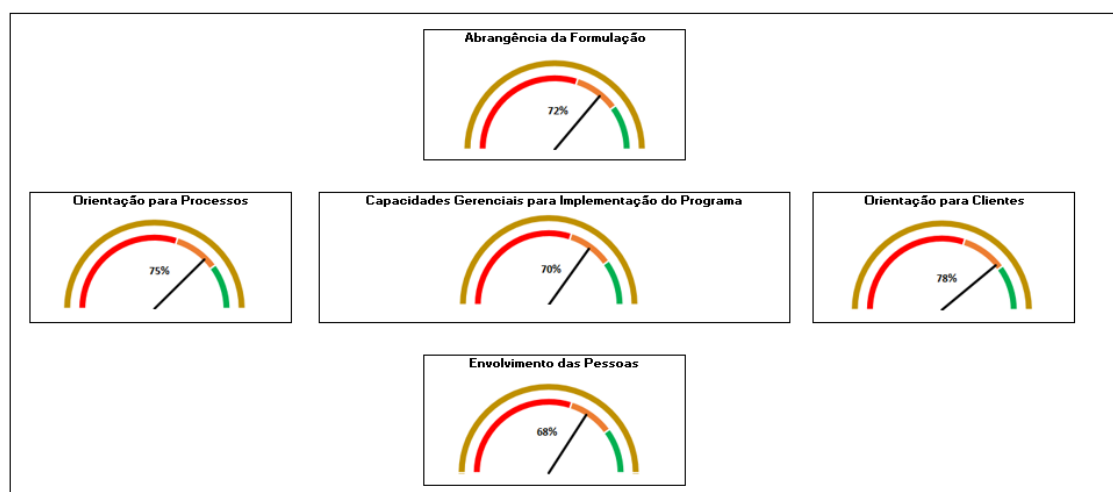
**Fonte:** Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores

**Figura 6** – Painel de controle do alinhamento estratégico – GSC



**Fonte:** Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

**Figura 7** – Painel de controle do alinhamento estratégico – GSD



**Fonte:** Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

### Análise dos dados

Para proporcionar uma análise comparativa entre as gerências pesquisadas, nesta pesquisa, os valores alcançados quanto ao alinhamento foram transportados para uma tabela, a qual está apresentada a seguir.

**Tabela 1** – Comparativo do grau de alinhamento estratégico entre as gerências (em %)

Elemento avaliado	Unidades Pesquisadas				
	G1	GSA	GSB	GSC	GSD
Abrangência da formulação da estratégia	82%	33%	91%	79%	72%
Capacidades gerenciais para implantação do programa	55%	20%	80%	70%	70%
Orientação para processos	70%	80%	83%	95%	75%
Orientação para clientes	45%	40%	70%	68%	78%
Envolvimento das Pessoas	30%	30%	73%	70%	68%

**Fonte:** Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

Ao comparar os resultados das gerências, percebe-se que não há alinhamento entre elas. No caso da G1, foi identificada considerável diferença entre o elemento melhor avaliado, com 82%, e o de menor valor com 30% de alinhamento. Algo semelhante foi identificado na GSA que apresentou elementos avaliados com 80% e 20%. A gerência GSD foi a que apresentou um diagnóstico mais equilibrado, com elementos avaliados entre 78% e 68% de alinhamento. Nas demais gerências a variação entre os máximos e mínimos, embora preocupante, foi menos intensa que nas duas primeiras. Resultados tão heterogêneos evidenciam que o programa de otimização de custos operacionais, nessas gerências, não está

alinhado à estratégia da EESA.

Merece destaque que, em todas as gerências, o elemento “Orientação para processos” apresentou resultados elevados. Isto pode ser explicado pelo fato de se tratar de uma empresa de engenharia e, mais ainda, de gerências bastante operacionais. Outro fator que pode contribuir para este resultado é a formação acadêmica dos gestores em áreas que também são bastante relacionadas a processos.

Destaca-se também o elemento “Envolvimento das pessoas”, pois em todas as gerências, este elemento ficou entre os de pior avaliação. Tal resultado é grave pois ainda que a orientação por processos seja fundamental em uma empresa como a EESA, não se pode prescindir das pessoas que operacionalizam os processos.

Com exceção da GSA, todas as gerências atribuíram valores elevados no elemento “Abrangência da formulação da estratégia”. O elevado resultado nesse elemento indica que os gestores, em sua maioria, compreenderam a estratégia e, de certo modo, concordaram com ela. O elemento “Capacidades gerenciais para implantação do programa”, o qual avalia a capacidade dos próprios gestores em implementar o programa corporativo de otimização de custos operacionais apresentou resultados bastante divergentes e relativamente baixos. O maior resultado foi 80% e o menor registrou 20%. Os resultados dessa avaliação permitem inferir que não houve um processo de divulgação, conscientização e capacitação do programa entre os gerentes de forma adequada.

Quanto ao elemento “Orientação para clientes”, percebe-se pelos resultados encontrados que o atendimento ao cliente também não é entendido como um elemento estratégico. Como os clientes das gerências pesquisadas são outras gerências/unidades da própria EESA, acredita-se que os gerentes não tenham entendimento adequado de que seus clientes são clientes internos.

O tempo de empresa dos gerentes não parece influenciar nas respostas. Por exemplo, os dois gestores que têm mais de 30 anos de atividade (G1 e GSD) responderam de forma bastante divergente, já os dois gerentes que possuem entre 8 e 9 anos apresentaram respostas mais convergentes. Os gestores das unidades GSC e GSD, com idades muito diferentes, demonstraram respostas semelhantes.

## CONCLUSÕES

Este artigo apresentou como objetivo diagnosticar o grau de alinhamento estratégico de gerências da EESA ao Programa corporativo de otimização de custos operacionais. Após a definição da metodologia a ser utilizada para atingimento dos objetivos, foram realizadas revisões de bibliografia e documental, bem como pesquisa de campo com aplicação de questionário aos gestores das gerências pesquisadas. Por meio da revisão de literatura, foi adotado o modelo de alinhamento estratégico elaborado por Carvalho, Prieto e Bouer (2013), que foi baseado no modelo de alinhamento desenvolvido por Labovitz e Rosansky (1997).

Após a compilação dos dados e devido trabalho de apuração, foram elaborados os gráficos painéis de controle do alinhamento estratégico ao programa corporativo de otimização de custos operacionais para as gerências.

Como pode ser observado através dos resultados obtidos pela pesquisa, o diagnóstico é que não há alinhamento estratégico relacionado ao Programa de otimização de custos operacionais nas gerências pesquisadas. Entre as gerências, a que apresentou diagnóstico mais homogêneo foi a GSD, mesmo assim, não se pode afirmar que tal gerência está alinhada com a estratégia da EESA, no que se refere ao Programa. Nas demais gerências, os dados levantados indicam que o referido programa corporativo não pode ser considerado como uma estratégia.

Importante ressaltar que, em virtude de mudanças ocorridas na alta direção da EESA ao longo da execução do Programa corporativo, houve prejuízo quanto ao tratamento do mesmo como algo estratégico na empresa. Durante o período em que o Programa fazia parte da estratégia da alta direção, as gerências pesquisadas não alcançaram suas metas – embora o resultado consolidado do Programa na companhia tenha sido favorável. As mudanças ocorridas demonstram que a abordagem da gestão de custos como estratégia na EESA não foi adequada pois manteve-se vinculada à alta gestão e que, possivelmente, não foi incorporada na cultura da empresa.

Considera-se, portanto, que o objetivo desta pesquisa foi atingido, visto que foi realizado diagnóstico do grau de alinhamento estratégico ao programa corporativo de gestão de custos operacionais em uma gerência funcional e quatro gerências setoriais da EESA, sediadas na cidade de Macaé (RJ).

O modelo para diagnóstico do alinhamento estratégico utilizado nesta pesquisa

mostrou-se adequado em sua aplicação pela sua praticidade e objetividade e, principalmente, para a realização do diagnóstico em si, pelas mesmas justificativas.

Com a realização dessa pesquisa espera-se contribuir com o desenvolvimento do conhecimento científico sobre gestão estratégica de custos e seu alinhamento nas organizações brasileiras. Outra contribuição que espera ser oferecida é auxiliar a própria gestão da EESA, quanto ao conhecimento sobre o alinhamento diagnosticado, a fim de que possa avaliar como está sua estratégia relacionada à gestão de custos e assim tomar as decisões que forem necessárias.

O diagnóstico realizado nesta pesquisa não permite uma generalização para toda a Empresa Energia S.A., visto que foram pesquisados cinco gestores dentre os milhares de cargos gerenciais existentes na companhia. Assim, para estudos futuros recomendam-se a utilização de outros modelos de alinhamento estratégico para confirmar os resultados obtidos por meio da metodologia utilizada nesta pesquisa, como também a ampliação da amostra de gerentes na própria EESA.

## REFERÊNCIAS

BLOCHER, E. J.; CHEN, K. H.; COKINS, G.; LIN, T. W. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

CARVALHO, M. M.; PRIETO, V. C.; BOUER, R. **Maximização da estratégia: promovendo resultados por meio do alinhamento, execução e medição**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2013.

CFC (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE). 1993. Resolução CFC nº750/1993. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1993/000750](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)>. Acesso em: 10/12/2014.

EL WARRAK, A. K. **Uma proposta de modelo conceitual de desdobramento de processos e de governança de indicadores: um estudo de caso em uma área de uma empresa integrada de energia**. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2012.

FERREIRA, T. F. **Alinhamento Estratégico em Canais: um Estudo sobre o Marketing de Relacionamento**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Metodista de Piracicaba, SP, 2006.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em ação: Balanced Scorecard**. 21. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

\_\_\_\_\_. **Alinhamento**: usando o *balancedscorecard* para criar sinergias corporativas. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

LABOVITZ, G.; ROSANSKY, V. **The power of Alignment: how great companies stay centered and accomplish extraordinary things**. Nova York: John Wiley e Sons, 1997.

MAINARDES, E. W.; FERREIRA, J.; RAPOSO, M. Conceitos de estratégia e gestão estratégica: qual é o nível de conhecimento adquirido pelos estudantes de gestão? **FACEF PESQUISA**, Franca, v.14, n.3, p. 278-298, set./out./nov./dez. 2011.

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

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo, Atlas, 2000.

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. **Revista iberoamericana de contabilidad de gestión**, v. 5, n. 10, p. 121-143, 2007.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1985.

\_\_\_\_\_. **Estratégia competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

PRIETO, V. C. **Análise de modelos de alinhamento estratégico interno**. Dissertação (Mestrado) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, Departamento de Engenharia de Produção, São Paulo, 2006.

PRIETO, V. C., CARVALHO, M. M. **Diagnóstico de alinhamento estratégico: estudo de múltiplos casos**. In.: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 24º, 2004, Florianópolis. Anais..., Florianópolis: EnEGEP, 2004.

\_\_\_\_\_. **Análise das contribuições de diferentes modelos de alinhamento estratégico**. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 30º, 2006, Salvador. Anais..., Salvador: EnANPAD, 2006.

RIBAS, M. **Responsabilidade social como elemento intrínseco do alinhamento organizacional: um estudo em organização certificada pela SA 8000**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Ijuí, 2006.

ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de gestão estratégica**. 1995. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 1999.

SENEFF, C. O.; COMPAGNONI, U. M.; BENDLIN, L. Mensuração do grau de alinhamento estratégico: um estudo de caso. **Revista Brasileira de Estratégia**, Curitiba, v. 7, n. 2, p. 120-136, maio/ago. 2014.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**: como reinventar e definir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes e competitivos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

\_\_\_\_\_. *Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective*. *Journal of Management Accounting Research*, 4: 179-197, 1992.

SOARES, Pedro; LIMA, Samantha. **Petrobras' perde' R\$ 10 bi com subsídio a gás**. Folha de São Paulo, São Paulo, 26 mai. 2014. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/paywall/login.shtml?http://www1.folha.uol.com.br/fsp/mercado/167643-petrobras-perde-r-10-bi-com-subsidio-a-gas.shtml>>. Acesso em: 13.mar. 2015.



## CAPÍTULO 10

### **DISCLOSURE OBRIGATÓRIO PARAPORTAIS DE TRANSPARÊNCIA PÚBLICA: UM INSTRUMENTO DE PESQUISA<sup>4</sup>**

**Valkyrie Vieira Fabre**, Professora, Departamento de Ciência Contábeis da  
Universidade do Estado de Santa Catarina, UDESC

#### **RESUMO**

A temática desta pesquisa está relacionada a transparência na divulgação de informações obrigatórias por parte dos governos brasileiros. Os termos *disclosure*, *evidenciação* e *divulgação* foram considerados sinônimos para efeitos deste artigo. O objetivo geral foi elaborar um instrumento de pesquisa que possibilite identificar e medir os itens que devem ser obrigatoriamente divulgados ao cidadão pelos entes públicos. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, exploratória e documental. O problema que norteou a pesquisa foi: quais itens devem ser obrigatoriamente divulgados pelos entes públicos ao cidadão e como pode ser medido o *disclosure* obrigatório? Foram identificadas as normas legais que determinam a evidenciação de informações através dos portais de transparência públicos e apresentada sua evolução histórica; foram analisados os itens que devem constar obrigatoriamente nos portais, listados e testados; e, foi elaborado um novo instrumento de pesquisa que possibilita medir o *disclosure* (evidenciação) obrigatório dos entes públicos através do portal de transparência, com 55 itens obrigatórios, o qual foi denominado de Formulário de Observação de *Disclosure* Obrigatório para Portais de Transparência Pública. O documento está disponibilizado neste artigo e pode ser utilizado por outros pesquisadores de modo a contribuir para o desenvolvimento da ciência.

**PALAVRAS-CHAVE:** Transparência pública; Evidenciação; Disclosure; Instrumento de pesquisa; Contabilidade pública.

#### **ABSTRACT**

The theme of this research is related to transparency in the disclosure of mandatory information by Brazilian governments. The terms *disclosure*, *disclosure* and *disclosure* were considered synonyms for purposes of this article. The general objective was to elaborate a research instrument that makes it possible to identify and measure the items that must be divulged to the citizen by the public entities. This is a qualitative, exploratory and documentary research. The problem that guided the research was: what items must be disclosed by public entities to the citizen and how can compulsory disclosure be measured? The legal norms that determine the disclosure of information through public transparency portals have been identified and their historical evolution has been presented; were to analyze the items that must be included in the portals, listed and tested; and a new research instrument was developed that makes it possible to measure the mandatory disclosure of public entities through the transparency portal, with 55 mandatory items, which was called a Mandatory Disclosure Observation Form for Public Transparency Portals. The document is available in this article and can be used by other researchers to contribute to the development of science.

---

<sup>4</sup>Artigo publicado na Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo, v. 2, n. 2, p. 218-236, abr-jun, 2017.

**KEYWORDS:** Public transparency; Theory of Evidence; Disclosure; Research instrument; Public accounting.

## INTRODUÇÃO

Para Avelino (2013), evidenciação, *disclosure* e divulgação podem ser tratados como sinônimos; na área pública, as informações e demonstrativos exigidos por normativa legal se caracterizam como *disclosure* obrigatório, enquanto o *disclosure* voluntário seriam todas as demais informações de interesse do cidadão, que propiciam uma maior aproximação entre o Estado e a sociedade.

No Brasil algumas normas jurídicas tratam do assunto transparência pública. A contabilidade pública é um ramo da ciência contábil e estuda, entre outras, as normas legais que regem o tema. A exigibilidade da divulgação das contas públicas é anterior a Constituição vigente (1988), mas foi a partir dela que ficou mais evidente esta questão e que foi ampliada a obrigatoriedade para todos os entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Porém, mesmo após constar no corpo do texto constitucional, demorou uma década para que a exigência de publicidade na rede mundial de computadores fosse sancionada. A regulamentação das informações a serem divulgadas transcorreu um caminho ainda maior e teve como marcos históricos a Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso a Informação (LAI).

Foi na LAI que foi criada a exigência de publicação em tempo real, das informações referentes à execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público, preservando e observando a disponibilidade, autenticidade e integridade das informações. Com isso a sociedade passou a ter maiores oportunidades de exercer controle social.

A transparência pública envolve a capacidade de divulgação das informações de interesse coletivo. O Estado tem utilizado cada vez mais esse instrumento para revelar que a administração pública funciona de uma maneira aberta; porém, os hábitos de consulta e fiscalização ainda precisam ser estimulados na sociedade, para que se possa cumprir o objetivo principal que levou a criação da LRF e da LAI.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) relata que os sistemas utilizados para disponibilizar os dados nos portais de transparência dos entes da Federação, coletam as informações contábeis necessárias à transparência dos recursos públicos e à implementação

dos controles sociais estabelecidos nas normas legais (STN, 2016). No entanto, pouco adianta ter dados sobre as contas públicas disponibilizados no portal, se o trabalho de pesquisa dessas informações estiver prejudicado pela forma como esses dados estão dispostos, ou seja, não basta apenas colocar os dados à disposição, eles precisam ser apresentados de forma que facilite a extração das informações.

Considerando a obrigatoriedade da divulgação de informações públicas, todos os entes públicos devem oferecer em seus sites eletrônicos, dentro dos prazos estabelecidos, informações reais das despesas e receitas públicas, relatórios, remuneração dos servidores, licitações, entre outros itens. Este material é acessado pelos mais diversos públicos, inclusive acadêmicos.

As informações disponíveis nos portais de transparências são, em sua maioria contábeis, porém, mesmo nos cursos de graduação desta área, a ferramenta é pouco utilizada; a dificuldade de acesso e entendimento da nomenclatura tornam os portais de transparência pouco úteis ao cidadão que não tem conhecimento na área (FABRE; GAZANIGA; DALLABONA, 2016).

As normas legais que regem o assunto no Brasil são variadas e a pesquisa nos portais de transparência dos Entes públicos, revela que as informações não são padronizadas. Apesar da legislação estabelecer de modo geral o que deve ser divulgado, alguns itens geram dúvida e cabe aí a interpretação das diversas normativas dos órgãos fiscalizadores, a fim de verificar o quê e como devem ser divulgadas aos cidadãos. Teoricamente esta divulgação de informações se caracteriza como *disclosure* obrigatório, no caso, realizado através dos portais de transparência pública.

As pesquisas realizadas nos últimos anos e que medem o nível de transparência dos entes públicos, utilizam-se de instrumentos metodológicos variados, porém, não é claro o que realmente tem que ser divulgado de forma obrigatória pelos Entes públicos e portanto, todos os governos deveriam cumprir. Surge então o problema de pesquisa: quais itens devem ser obrigatoriamente divulgados pelos entes públicos ao cidadão e como pode ser medido o *disclosure* obrigatório?

A Controladoria Geral da União (CGU), afirma que a publicação da LAI, demonstra um importante passo para a concretização da democracia no Brasil e também para o sucesso das ações de precaução da corrupção no país, já que a maioria das informações são contábeis,

algumas são administrativas e ambas dependem das ferramentas da tecnologia de informação para serem divulgadas a contento (CGU, 2016). O arcabouço jurídico que rege a matéria deve ser avaliado e neste sentido é necessário levantar todas as normas legais sobre o tema. Esta pesquisa tem por objetivo elaborar um instrumento de pesquisa que possibilite identificar e medir os itens que devem ser obrigatoriamente divulgados ao cidadão pelos Entes públicos.

Esse assunto é de preocupação crescente na maioria dos países, principalmente quando o foco é a eficiência na prestação de serviços públicos, sendo assim, a relevância do tema justifica o desenvolvimento desta pesquisa como reflexo do atual contexto social, afinal, os cidadãos brasileiros querem saber onde estão sendo aplicados seus recursos, mas nem sempre sabem onde obter esta informação.

A aprovação da LAI foi necessária para regulamentar as obrigações, procedimentos e prazos para a divulgação de informações pelas instituições públicas, garantindo então a efetividade do direito de acesso, principalmente a informações contábeis dos entes públicos.

A pesquisa tem como objetivos específicos: I) identificar as normas legais que determinam a evidenciação de informações através dos portais de transparência públicos; II) analisar os itens que devem constar obrigatoriamente nos portais; III) elaborar um instrumento de pesquisa que possibilite medir o *disclosure* (evidenciação) obrigatório dos entes públicos através do portal de transparência.

Tendo em vista a obrigatoriedade do cumprimento da legislação pelos órgãos públicos federais, estaduais e municipais, esse estudo apresenta um instrumento de pesquisa que contempla todas as obrigações legais de divulgação de informações, com o intuito de que possa contribuir para o avanço das pesquisas relacionadas ao tema de *disclosure* e transparência pública no Brasil.

A informação contábil é a conexão da sociedade com a administração pública, com o objetivo de achar soluções para os problemas e as lacunas sociais, com mais agilidade.

Portanto, torna-se indispensável que as informações fiquem acessíveis tempestivamente e sejam compreensíveis e corretas, para que não haja perda da importância. Porém, a quantidade e qualidade das informações públicas pode não estar sendo disponibilizada de maneira adequada, mesmo sendo o controle social garantido pelo princípio da publicidade.

A seguir será apresentada a fundamentação teórica, na sequência a metodologia utilizada nesta pesquisa, os resultados obtidos e as considerações finais. Todas as referências bibliográficas utilizadas foram elencadas ao final deste artigo.

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No Brasil a república é estruturada em Entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), nos quais existe a separação de poderes e funções (Legislativo, Executivo e Judiciário), sendo que nestes órgãos a administração pode ser exercida de forma direta ou indireta, de modo a realizar os serviços públicos e atender as políticas públicas que são as necessidades da população em diversas áreas (CONSTITUIÇÃO, 1988; BACHTOLD, 2008; SILVA, 2011; KOHAMA, 2014). Em se tratando de transparência pública e *disclosure* obrigatório, todos os Entes estão sujeitos ao cumprimento das normas legais com relação à divulgação de informações através de portais de transparência, disponibilizados na rede mundial de computadores e de livre acesso aos cidadãos.

A transparência na legislatura brasileira é tida como um princípio da gestão fiscal relacionada diretamente à publicidade, que deve conter informações em linguagem simples, mais atualizada possível, de forma relevante e fidedigna, que possibilitem o entendimento dos dados informados (PLATT NETO *et al.*, 2007).

O exercício das funções públicas necessita de recursos, sendo que, a origem e aplicação destes recursos deve ser transparente e possibilitar o controle social. A disponibilidade adequada das informações proporciona maior confiabilidade e controle, tanto à população quanto aos órgãos fiscalizadores responsáveis.

A teoria da Evidenciação ou *Disclosure* trata da evidenciação de informações e pode ser aplicada de duas formas na administração pública: *disclosure* obrigatório, que é a evidenciação de informações por imposição legal; ou, *disclosure* voluntário, que é a evidenciação extralegal realizada por decisão da gestão (FABRE; ROSA; BORNIA, 2016).

Segundo a CGU (2016) controle social é a participação dos cidadãos na monitoração, na fiscalização, na gestão pública e no controle das ações da administração pública, um mecanismo muito importante para o fortalecimento da cidadania. A população deve ser informada com clareza sobre como é gasto o dinheiro público, de modo que possa avaliar a criação e implementação das metas relacionadas às políticas públicas.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a apresentação das demonstrações contábeis deve permitir avaliar os custos dos serviços prestados, a transparência sobre aspectos qualitativos e quantitativos e ampliar mecanismos de controle da sociedade, no campo orçamentário, financeiro e patrimonial. Assim sendo, como e quando essas informações são divulgadas pode afetar diretamente na sua credibilidade e confiabilidade (STN, 2016).

No Brasil, a cultura da divulgação das informações públicas ainda está fortemente ligada com a normatização legal. Segundo Platt Neto *et al.* (2007) a transparência obriga os Entes federados a prestarem contas sobre a administração pública. Cruz *et al.* (2012) destacam a relevância social da transparência, pois é um importante instrumento para participação do cidadão nos atos governamentais, porém afirmam que a mesma só ganhou notoriedade a partir das leis que a regulamentam.

Neste sentido, esta pesquisa está restrita a análise da evidenciação obrigatória, pertinente às informações que devem ser divulgadas nos portais de transparência dos Entes públicos brasileiros. A seguir serão apresentados estudos relacionados a esta temática.

### **Estudos anteriores**

A presente pesquisa trata especificamente da evidenciação de informações obrigatórias, de caráter normativo, no Brasil. Neste sentido, alguns estudos anteriores relacionados ao tema e que utilizaram amostras brasileiras de portais de transparência são relevantes para este estudo, como as pesquisas de Platt Neto *et al.* (2007), Ribeiro e Zuccolotto (2012), Cruz *et al.* (2012), Souza (2014), Raupp (2014) e Fabre, Rosa e Bornia (2016).

A cerca da caracterização, obrigatoriedade e abrangência dos princípios da publicidade e da transparência na gestão pública brasileira, Platt Neto *et al.* (2007), constatou que a transparência pública se baseia em três princípios: publicidade, compreensibilidade e a utilidade das informações. Concluiu que os princípios devem interagir entre si para que a transparência seja realmente proporcionada.

Ribeiro e Zuccolotto (2012), verificaram os fatores fiscais e sociais que influenciam na divulgação de informações em meio eletrônico de acesso público. Constataram que municípios com maiores índices sociais são mais transparentes, assim como os municípios com maior arrecadação *per capita*, maiores investimentos em educação e saúde.

Em pesquisa sobre o nível de transparência das informações acerca da gestão pública divulgadas nos portais eletrônicos dos municípios mais populosos do Brasil, utilizando o ITGP-M, Cruzet *al.* (2012) revelaram que os municípios da amostra não divulgaram de forma completa as informações acerca da gestão pública municipal, de acordo com o modelo de investigação proposto; porém, constataram que melhores condições socioeconômicas tendem a possibilitar um maior nível de transparência por parte dos municípios.

Pesquisando os municípios brasileiros, Souza (2014) avaliou os índices de governança eletrônica e de divulgação de informação contábil pública, concluindo que os portais se encontram longe de uma governança eletrônica capaz de promover uma interação entre governantes e cidadãos. Revelou que os municípios não estão evidenciando informações capazes de levar à sociedade o conhecimento relacionado a gestão dos recursos públicos, constatou que alguns entes municipais não divulgam nenhum demonstrativo contábil exigido pela legislação vigente.

Raupp (2014), investigou a prestação de contas do poder executivo de alguns municípios de Santa Catarina e constatou que é baixa a prestação de contas à sociedade através dos portais, sendo que apenas 24% cumpriram a legislação. Concluiu que os portais da amostra estão sendo utilizados apenas como mural eletrônico e não como promotores de incentivo ao exercício da cidadania.

Com base na teoria da evidenciação (*disclosure*), Fabre, Rosa e Bornia (2016), pesquisaram as câmaras de vereadores nas capitais brasileiras por meio dos portais oficiais, comprovaram a falta de transparência dos atos do legislativo e a insignificante promoção da participação popular, justificando o clamor social por maior transparência, *accountability* e evidenciação dos atos praticados pelos gestores públicos brasileiros.

Com relação ao nível de evidenciação das informações nos portais, não foi encontrada nenhuma pesquisa com confirmação científica de que a norma legal brasileira está sendo cumprida por todos os entes; ou, que a maioria deles divulgam todas as informações obrigatórias. Observou-se que os instrumentos de pesquisa são diversos e em sua maioria não levam em consideração apenas o aspecto normativo. Neste sentido, visando revelar a obrigatoriedade dos dados que devem ser disponibilizados, serão apresentados a seguir os aspectos metodológicos que nortearam esta pesquisa, a fim de que possam ser utilizados e

aprimorados por outros pesquisadores, contribuindo para o desenvolvimento do conhecimento científico na área.

## ASPECTOS METODOLÓGICOS

A metodologia informa quais os métodos e técnicas foram utilizadas para a realização da pesquisa. Esta pesquisa se caracteriza como qualitativa quanto a abordagem do problema, exploratória quanto a apresentação dos objetivos e documental quanto aos procedimentos utilizados para coleta e formulação do resultado final.

A pesquisa é restrita a identificação das normas legais que determinam a evidenciação de informações através dos portais de transparência públicos; a verificação dos itens que devem constar obrigatoriamente nos portais; e, a elaboração de um instrumento de pesquisa que possibilite medir o *disclosure* (evidenciação) obrigatório dos entes públicos por meio do portal de transparência.

Quadro 1 - *Constructo* da pesquisa

<b>Objetivos específicos</b>	<b>Procedimentos de coleta</b>	<b>Resultados específicos</b>	<b>Contribuição para o resultado geral</b>
a) Identificar as normas legais que determinam a evidenciação de informações através dos portais de transparência públicos.	Levantamento documental das normas legais vigentes, por meio de portais oficiais (.gov.br).	Evolução histórica das normas que regem a matéria .	Definição da população e amostra da pesquisa e sua evolução temporal.
b) Verificar os itens que devem constar obrigatoriamente nos portais.	Leitura e análise criteriosa das normas legais, identificação dos itens de divulgação obrigatória, identificação da vinculação do item com as normas que regem os portais de transparência.	Listagem dos itens e formatos que devem ser obrigatoriamente evidenciados nos portais oficiais dos governos (portal de transparência pública).	Elaboração de formulário de observação inicial e pré-teste.



c) Elaboração de um instrumento de pesquisa que possibilite medir o <i>disclosure</i> obrigatório dos entes públicos por meio do portal de transparência.	Teste e aprimoramento do instrumento de pesquisa proposto.	Formulário de observação para medir o <i>disclosure</i> obrigatório.	Elaboração de formulário de observação final, capaz de medir o que se propõe.
---	--	--	---

**Fonte:** Elaborado pela autora.

A população e amostra desta pesquisa são as normas brasileiras que tratam da disponibilização de dados governamentais para acesso público, através dos portais de transparência. Após elaboração do instrumento (formulário de observação proposto), foram realizados dois pré-testes, para identificar nos *sites* dos municípios as informações constantes no formulário e possibilitar melhorias no instrumento de pesquisa.

O formulário foi testado em novembro de 2015 (amostra aleatória de 18 municípios catarinenses) e em junho de 2016 (amostra intencional das 23 capitais dos estados brasileiros). Após cada teste o instrumento foi ajustado para melhor atender a nomenclatura utilizada nos sistemas informatizados que alimentam e disponibilizam as informações.

Esta pesquisa levou em consideração a legislação vigente no Brasil e publicada até o dia 31 de dezembro de 2016. O instrumento de pesquisa aqui desenvolvido (formulário de observação), apesar de ser testado em entes públicos municipais do poder executivo, vinculados à administração direta, poderá ser utilizado em qualquer ente público brasileiro, visto que as normas legais estabelecem igualdade de obrigações quanto a evidenciação dos dados públicos, independente do ente, do poder e da estrutura administrativa da entidade.

Como o objetivo da pesquisa é identificar obrigações e elaborar um instrumento de pesquisa, mais informações sobre as fontes e métodos utilizados para elaboração do formulário serão descritos na própria apresentação e análise dos resultados.

## APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Sob o aspecto normativo vigente, o papel importante da contabilidade na transparência pública, vem desde 1964, com a publicação da Lei Federal 4.320, que estabelece a obrigatoriedade de evidenciação contábil (*disclosure*) da situação de todos que, de alguma forma, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens públicos.

A Lei nº 9.755, de 1988, determinou a criação de *home page* na *Internet*, para divulgação dos dados e informações dos entes públicos, referente a tributos arrecadados;

despesas; recursos recebidos; recursos repassados; orçamentos anuais; execução dos orçamentos; balanços orçamentários; contratos e seus aditivos; licitações e compras.

A Lei Complementar n.º 101, sancionada em 4 de maio de 2000, chamada de Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), tem como objetivo transformar o comportamento dos administradores públicos nos três níveis de governo: federal, estadual e municipal. No entendimento de Oliveira (2013), a LRF veio sanar o espaço punitivo contra o mau administrador público, pois estabelece requisitos imprescindíveis no âmbito financeiro-público, para cumprimento pelos gestores. Segundo Khair (2001) a LRF se ampara em quatro eixos os quais são: planejamento, controle, transparência e responsabilização; tendo como pilares a responsabilidade na gestão fiscal e a transparência.

A Portaria Interministerial N° 140, de 2006, disciplina a divulgação de informações pelos órgãos públicos, por meio da *internet*. Ela estabelece o conteúdo, o nome do portal e o endereço do *site* oficial.

A Lei Complementar 131, de 2009, acrescentou regras à LRF, a fim de garantir maior transparência pública. Ela trata principalmente da evidenciação de informações em meio eletrônico, com acesso em tempo real e estabelecendo que todos os entes devem usar a *internet* para cumprir estas normas.

O texto gerava dúvida quanto aos dados em tempo real, então foi publicado o Decreto n° 7.185/2010, que regulamenta a Lei Complementar n° 131/2009; o qual definiu tempo real como a disponibilização das informações em meio eletrônico até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo sistema. O que obrigou a contabilidade dos entes públicos a manter sistemas mais ágeis e confiáveis de escrituração.

Mas algumas informações são de interesse pessoal do cidadão e não estavam elencadas no texto da norma legal, então foi sancionada em 18 de novembro de 2011, a Lei n° 12.527, que concretiza o direito previsto na Constituição Federal de que todos têm o direito de receber dos órgãos públicos as informações que solicitem. Isto permite dizer que a administração exerce seu papel quando divulga suas ações e serviços, assim como deve estar preparada para receber demandas específicas.

A Lei n° 12.527/2011 e a Lei Complementar n° 131/2009 se complementam, apesar de ambas definirem que as informações devem ser disponibilizadas em portal específico,

aconselha-se que seja criado um portal único, já que o acesso é a regra e sigilo a exceção; assim, facilita para que qualquer cidadão possa solicitar informações públicas (CGU, 2016).

As normas legais brasileiras ainda possibilitam uma série de explicações jurídicas também consideradas legais, como os decretos, instruções normativas, resoluções e outros formatos do direito. Especificamente para esta pesquisa, foram elencadas no quadro 1, as normas legais encontradas sobre a temática da transparência pública via portais oficiais.

**Quadro 2** - Normas vigentes sobre transparência pública no Brasil

<b>Norma Legal</b>	<b>Assunto</b>
Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964	Lei das Finanças Públicas, onde a contabilidade pública é regulada, determina a divulgação dos balanços públicos.
Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988	Descentralizou a gestão pública e estabeleceu o acesso das informações a sociedade civil e sua participação nos processos de tomada de decisão.
Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998	Dispõe criação de “homepage” na “Internet”, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações.
A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000	Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece parâmetros a serem seguidos relativos aos gastos públicos voltados para a responsabilidade fiscal.
Decreto da Presidência da República nº 5.482, de 30 de junho de 2005	Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal na <i>internet</i> .
Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006	Disciplina a divulgação de dados oficiais via <i>internet</i> .
Decreto Legislativo nº 186, de 09 de julho de 2008	Aprova o texto da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e de seu Protocolo Facultativo, garantindo acessibilidade aos meios de comunicação oficiais do governo.
Lei complementar 131, de 27 de maio de 2009	Estabelece algumas regras para a maior transparência das contas públicas dos três entes federados, abrangendo a divulgação em tempo real de informações detalhadas sobre sua execução orçamentária e financeira.
Decreto da Presidência da República nº 7.185, de 27 de	Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito

maio de 2010	de cada ente da Federação.
Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011	Conhecida como Lei de Acesso a Informação (LAI), regula o acesso a informações previstas na Constituição; destina-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação.
Decreto da Presidência da República nº 7.724, de 16 de maio de 2012	Regulamenta e amplia itens da LAI.
Decreto da Presidência da República nº 8.408, de 24 de fevereiro de 2015	Amplia a lista de itens obrigatórios da LAI.
Lei nº 13.146, de 06 de julho de 2015	Institui a inclusão de pessoas portadora de deficiência, estabelecendo a obrigatoriedade de acessibilidade destas a todas as informações públicas.
Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016	Altera dispositivos da LRF, no que tange a transparência e dados sobre dívida fundada.

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Com base na legislação citada no Quadro 2, foram listados todos os itens obrigatórios para divulgação, sendo classificados por modalidade de informação e selecionados apenas aqueles cuja divulgação ou formatação é obrigatória para os sites oficiais dos governos. Foram realizados dois pré-teste para ajustar o instrumento, conforme mencionado nos aspectos metodológicos desta pesquisa.

O Quadro 3 apresenta o instrumento de pesquisa elaborado, o qual foi testado e está apto para utilização em pesquisas sobre o tema transparência pública, mais especificamente sobre evidenciação ou *disclosure* obrigatório dos órgãos públicos brasileiros. O instrumento de pesquisa foi denominado de Formulário de Observação de *Disclosure* Obrigatório para Portais de Transparência Pública.

**Quadro 3** - Formulário de observação de *disclosure* obrigatório para portais de transparência pública

Itens Obrigatórios	Respostas*
<b>Sítio eletrônico</b>	
1 - Nome do domínio “município.uf.gov.br”	
2 - Ferramenta de busca (possibilidade de digitar o que se procura)	
3 - Seção “Fale Conosco”	
4 - Seção “Perguntas mais Frequentes”	
5 - Acesso livre (não necessita de cadastro de usuário)	

6 - Acessibilidade (facilidade de encontrar o que procura)	
7 - Gravação de relatório (formatos que possibilitem edição)	
8 - Nome do link estático para acesso (banner do portal de transparência)	
<b>Despesas</b>	
1 - Data em que ocorreu despesa	
2 - Valor do empenho, liquidação e pagamento	
3 - Número de processo da execução	
4 - Classificação orçamentária	
5 - Identificação da pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento	
6 - Procedimento licitatório realizado	
7 - Descrição do bem fornecido ou serviço prestado	
8 - Unidade gestora	
9 - Execução do orçamento da despesa	
10 - Balanço orçamentário da despesa	
11 - Demonstrativo da despesa	
<b>Diárias</b>	
1 - Classificação orçamentária	
2 - Nome do servidor	
3 - Cargo	
4 - Destino	
5 - Período da viagem	
6 - Número de diárias	
7 - Valor da diária	
8 - Total das diárias	
9 - Motivo da viagem	
<b>Receita</b>	
1 - Data da posição	
2 - Unidade gestora	
3 - Natureza da receita	
4 - Valor da previsão	
5 - Valor do lançamento	
6 - Valor da arrecadação	
7 - Execução do orçamento da receita	
8 - Balanço orçamentário da receita	
9 - Demonstrativo da receita	
<b>Informações Financeiras</b>	
1 - Plano Plurianual – PPA	
2 - Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO	
3 - Lei Orçamentária Anual - LOA	
4 - Relatório Resumido da Execução Orçamentária	
5 - Relatório de Gestão Fiscal	
6 - Balanço anual do exercício	
<b>Licitações</b>	
1 - Informações dos procedimentos licitatórios	
2 - Contratos	
3 - Compras Diretas	
4 - Convênios	

<b>Transferências (recebidas)</b>	
1 - Transferências da União	
1.1 - Valores entregues pela união	
1.2 - Valor arrecado no período e até o período	
1.3 - Mês de arrecadação	
2 - Transferências do Estado	
2.1 - Valores entregues pelo Estado	
2.2 - Valor arrecado no período e até o período	
2.3 - Mês de arrecadação	
<b>Remuneração dos Servidores</b>	
1- Remuneração	
2 - Subsídios recebidos	
3 - Graduação	
4 - Função	
5 - Auxílios	
6 - Proventos de aposentadoria / Pensões	
<b>TOTAL**</b>	

**Fonte:** Elaborado pela autora.

\*Sugere-se que sejam aceitas as seguintes possibilidades de resposta: Não atende; Atende parcialmente; ou, Atende.

\*\* Sugere-se que seja atribuída uma pontuação para cada resposta. Exemplo: escala de 0 a 2 (Não atende=0; Atende parcialmente=1; Atende=2).

As notas explicativas do Quadro 3 são importantes para salientar que o formulário foi elaborado com a intenção de medir, qualitativamente e quantitativamente, o *disclosure* obrigatório dos entes públicos, visto que, ao converter a resposta em expressão numérica, o formulário apresentará a totalização de pontos do ente. Além disso, é interessante utilizar ferramentas estatísticas para demonstrar o nível, índice ou indicador de *disclosure* obrigatório medido por meio deste instrumento.

O formulário disponibilizado no Quadro 3 poderá servir de base para pesquisadores que queiram iniciar projetos de pesquisa e necessitem identificar se as informações que procuram tem caráter obrigatório de divulgação, facilitando assim o acesso aos dados e a futura geração de conhecimento científico.

Durante os testes foi possível observar que alguns itens elencados são encontrados no mesmo relatório; alguns links são disponibilizados mas não estão sendo alimentados (o sistema disponibiliza todas as abas de pesquisa, porém não existem dados alimentados em todas); dependendo do ente da federação as transferências (recebidas) podem ser limitada; alguns entes seguem a orientação da CGU (2016) e utilizam o banner Portal de Transparência

e o banner Acesso à Informação para remeter o usuário ao mesmo banco de dados (portal único).

A transparência dos atos e fatos públicos podese dar de várias formas, mas a evidenciação obrigatória (imposta pelas normas legais) faz com que o cidadão tenha o mínimo de informações para melhor fiscalizar os recursos que destina aos órgãos públicos. Sem dúvida a LRF foi um marco na história do Brasil, mas a normatização mais eficaz relacionada à transparência pública, visando a promoção da participação popular, iniciou a partir de 2005 e tem seu marco também em 2011, com a LAI, que vem proporcionado mudanças culturais nos brasileiros.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contribuição acadêmica desta pesquisa poderá auxiliar futuros pesquisadores na busca do aprimoramento científico, pois cumpriu seu principal objetivo, apresentar um novo instrumento de pesquisa, que possibilitam identificar e medir os itens que devem ser obrigatoriamente divulgados ao cidadão pelos Entes públicos, denominado de Formulário de Observação de *Disclosure* Obrigatório para Portais de Transparência Pública.

A transparência na administração com certeza compõe um dos mais respeitáveis pilares da LRF e se revela como um instrumento público que busca o fortalecimento da sociedade, servindo de pressuposto ao controle social ao tornar mais eficiente o sistema de controle das contas públicas. As importantes alterações realizadas nesta norma, proporcionaram à sociedade as condições de acompanhar em tempo real a execução orçamentária e patrimonial dos entes públicos que lhe interessam, permitindo a realização de um controle mais eficaz sobre os recursos.

A pesquisa documental em normas legais brasileiras revelou o arcabouço jurídico que rege a matéria. Ao identificar as normas legais que determinam a divulgação de informações obrigatórias, através dos portais de transparência públicos, foi possível apresentar a evolução histórica e perceber que o interesse dos legisladores em deixar atos e fatos do governo mais evidentes, é algo recente no Brasil, algo que se intensificou na última década.

Apesar da legislação estabelecer obrigações quanto a divulgação, nos portais de transparência dos órgãos públicos a exigência está mais relacionada aos dados contábeis e administrativos, principalmente vinculados a fatores orçamentários e financeiros. Os formatos das divulgações também são descritos em norma legal e possibilita identificar se o site é

oficial. Apesar disso, não é tarefa fácil identificar os itens obrigatórios para divulgação ao cidadão.

Dos vários instrumentos de pesquisa para medir transparência, *disclosure* ou evidenciação dos governos, alguns já vem destacando a importância do governo eletrônico, da utilização da rede mundial de computadores (*internet*), como ferramenta de promoção à participação popular. Mas de nada adianta divulgar as informações se o cidadão não sabe onde estão, quais estão disponíveis e como interpretar os dados.

Os *rankings* de transparência são calculados de várias maneiras, já que envolvem informações de cunho obrigatório e voluntário. Informações voluntárias são as vezes mais importantes que informações obrigatórias, mas se a norma legal exige que a contabilidade e a administração pública divulguem alguns dados ao cidadão, isso deveria ser o mínimo a ser divulgado pelo governo, mas não ocorre em vários casos. Esse foi um dos principais motivos que levaram a este trabalho, que apresentou o instrumento de pesquisa necessário, mas que precisa ser melhor trabalhado com a análise quantitativa dos dados apurados por meio do formulário disponibilizado.

## REFERÊNCIAS

AVELINO, B. C. **Características explicativas do nível de *disclosure* voluntário de municípios do Estado de Minas Gerais: uma abordagem sob a ótica da teoria da divulgação.** 2013, 176 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria), UFMG/CPGCC, Belo Horizonte, 2013.

BACHTOLD, C. **Noções de Administração Pública.** Cuiabá: 2008. 117p.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Decreto Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria\\_cgu-mpog\\_140\\_2006.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu-mpog_140_2006.pdf). Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Decreto Legislativo nº 186, de 09 de julho de 2008. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Congresso/DLG/DLG-186-2008.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Congresso/DLG/DLG-186-2008.htm). Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Decreto da Presidência da República nº 5.482, de 30 de junho de 2005. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/). Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Decreto da Presidência da República nº 7.185, de 27 de maio de 2010. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/). Acesso em: 10 jan. 2017.



\_\_\_\_\_. Decreto da Presidência da República nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/) . Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Decreto da Presidência da República nº 8.408, de 24 de fevereiro de 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/) . Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.146, de 06 de julho de 2015. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 10 jan. 2017

CGU, Controladoria Geral da União. **Acesso à Informação Pública:** uma introdução à Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/CartilhaAcessoInformacao/index.asp>. Acesso em: 15dez. 2016.

CRUZ, C. F.; *et al.* Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Rap**, Rio de Janeiro 46(1):153-76, jan/fev. 2012.

FABRE, V. V.; GAZANIGA, A.; DALLABONA, L. F. Percepção Acadêmica dos Portais de Transparência Pública. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2016. **Anais...**Natal-RN, 2016.

FABRE, V. V.; ROSA, F. S.; BORNIA, A. C. *Disclosure* Voluntário no Poder Legislativo das Capitais Brasileiras: Verificando as Ações Praticadas pela Casa do Povo. In: VII ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA- EnAPg, 2016. **Anais...** São Paulo - SP, 2016.

KHAIR, A. A. **Gestão fiscal responsável simples municipal: guia de orientação para prefeituras.** Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2001.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, D.P. R. **Administração estratégica na prática:** a competitividade para administrar o futuro das empresas . 8.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PLATT NETO, O. A.; *et al.* Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007.

RIBEIRO, C. P. P.; ZUCCOLOTTO, R. Fatores Determinantes da Transparência na Gestão Pública dos Municípios Brasileiros. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO -AnPad, 2012. **Anais...**Salvador - BH, 2012.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, F. J. V. **Práticas de Governança Eletrônica: um estudo nos portais dos municípios mais populosos do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014.

STN, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP**. 6<sup>a</sup> edição. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773) . Acesso em: 27dez. 2016.

RAUPP, F. M. Prestação de Contas de Executivos Municipais de Santa Catarina: uma Investigação nos Portais Eletrônicos. **Administração Pública e Gestão Social**, 6(3), p. 151-158, jul-set 2014.

## CAPÍTULO 11

### EMPREENDEDORISMO X COMPORTAMENTO DE CONSUMO EM ÉPOCA DE CRISE: ESTUDO DE CASO

José de Figueiredo Belém, Professor Mestre, Centro Universitário Dr. Leão Sampaio, UNILEÃO - Juazeiro do Norte - Ceará

Daniel de Melo Morais, Acadêmico de Administração, Centro Universitário Dr. Leão Sampaio, UNILEÃO - Juazeiro do Norte - Ceará

#### RESUMO

O Brasil vem enfrentando a maior crise financeira desde a crise de 2008, a crise ocasionada em virtude do novo Corona vírus (covid-19), esta crise colocou em xeque o empresariado nacional, expondo e trazendo um futuro um pouco distante para o empreendedor atual, os canais digitais de vendas. Dentro desta temática, o presente artigo tem como objetivo analisar o impacto do covid-19 no nos consumidores e no mundo empresarial e as principais transformações que estes estão enfrentando e irão enfrentar para continuar no mercado, a partir de questionários na visão do consumidor e do empreendedor para análise quantitativa, a partir de um escopo hipotético-dedutivo a partir de um estudo de caso. A partir da análise dos indicadores gráficos,foi possível observar que 85% dos empreendedores entrevistado veemuma crescente necessidade para que cada vez mais em suas estratégias os canais digitais estejam envolvidos para que haja a reinvenção destas, podendo levar a um significativo aumento da economia de baixo contato.

**Palavras chave:** Crise, Indicadores gráficos, Comércio digital.

#### ABSTRACT

Brazil has been facing the biggest financial crisis since the 2008 crisis, the crisis caused by the new Corona virus (covid-19), this crisis put the national business in check, exposing and bringing a somewhat distant future for the current entrepreneur, digital sales channels. Within this theme, this article aims to analyze the impact of covid-19 on consumers and the business world and the main changes they are facing and will face in order to continue in the market, based on questionnaires in the view of consumers and consumers. entrepreneur for quantitative analysis, from a hypothetical-deductive scope from a case study. From the analysis of the graphic indicators, it was possible to observe that 85% of the interviewed entrepreneurs see a growing need so that more and more in their strategies, digital channels are involved so that there is a reinvention of these, which can lead to a significant increase in the economy of low contact

**KEYWORDS:** Crisis, Graphic indicators, Digital commerce.

#### INTRODUÇÃO

Nosso atual momento econômico brasileiro vem sendo de muita dúvida e incerteza para toda a comunidade empresarial do País, cada vez mais sendo exigido um alto jogo de

cintura de todos os gestores, buscando sempre as melhores estratégias para que sua empresa possa se sobressair em meio à crise que vem sendo evidenciada.

A crise financeira provocada pelo covid-19 trouxe à tona um despreparo de muitas empresas brasileiras, grande parte de pequenas e médias empresas, onde o modelo de gestão ainda é muito simples e onde potenciais crises poderiam afetar diretamente toda sua rentabilidade e liquidez.

A partir da confirmação do primeiro caso em solo brasileiro no dia 26 de fevereiro de 2020, logo todos os estados ascenderam seu sinal de alerta e aos poucos a o número vem se alastrando até que medidas de isolamento social sejam instauradas em todas as regiões e estados do Brasil, fazendo com que a partir de tais medidas vários setores de nossa economia necessitem baixar suas portas, visando um maior controle da pandemia, e assim com ela também é instaurada a maior crise financeira desde 2008.

Neste cenário as empresas buscam rotas de desafogo para que possam tentar estabilizar-se, a saída mais procurada pelas empresas foi o e-commerce. Bill Gates “em alguns anos só irão existir dois tipos de empresas: as que fazem negócios pela internet e as que estão fora dos negócios”, esta citação representa o atual momento enfrentado em nosso país, onde o marketing digital vem crescendo significativamente.

A inovação vem sendo a chave da sobrevivência durante este período de recessão que vem assolando o mundo empresarial, reunindo esforços conjuntos com o principal intuito de manter ou elevar os índices financeiros das organizações.

Henderson e Venkatraman (1999) Num cenário onde a tecnologia da informação se torna cada vez mais protagonista nos processos produtivos e estratégicos, a percepção de que a TI (Tecnologia da Informação) não é somente uma área de apoio ao negócio, mas sim uma fonte de vantagem competitiva, é cada vez mais evidente.

Tão pouco tempo atrás se falava muito da importância do termo digitalização, algo nem sempre tão focado pela sociedade empresarial, em especial pequenos empreendedores. A chegada da crise provocada pelo novo corona vírus veio para mudar totalmente a cultura empresarial que estava tão intrínseca nos empresários, mostrando tamanha importância da transformação digital.

O presente trabalho tem como objetivo analisar o impacto do covid-19 no nos consumidores e no mundo empresarial e as principais transformações que estes estão enfrentando e irão enfrentar para continuar no mercado.

Para se alcançar a resposta a esse objetivo necessários se faz um construto teórico e em seguida a coleta de dados para análise comparativa dos impactos em hábitos empresariais e de consumo no Brasil bem como realizar a análise comparativa entre os hábitos empresariais antes e durante o período de pandemia visando as tendências de crescimento e reposicionamento para atendimento ao mercado consumidor, supostamente com novos hábitos de consumo..

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

### **Empreendedorismo e o consumo**

As gerações Y e Z são ávidas por mudanças, atentas ao contexto mundial e muito conectadas às novas tecnologias. Boa parte dos jovens quer contribuir de alguma forma para melhorar a realidade ao seu redor e pensa em ter seu próprio negócio um dia.

A educação para empreender tem se destacado em países como Estados Unidos, Reino Unido, Nova Zelândia, por exemplo.

No Brasil, desde 2010, foi criada a ENEF (Estratégia Nacional de Educação Financeira) pelo Governo Federal, que busca fomentar a educação financeira e o empreendedorismo no país e o consumo mais responsável.

O resultado do aprendizado apareceu na Feira do Empreendedorismo organizada em parceria com o SEBRAE (2019), onde os participantes montaram “lojas” para vender produtos. Ervas aromáticas, Locadora de livros e gibis, bolos, foram alguns dos itens desenvolvidos, que entenderam que falar em empreendedorismo é pensar nos quatro pilares da educação: conhecer, fazer, agir e viver.

### **Breve Histórico do Empreendedorismo**

O primeiro indício de relação entre assumir riscos e processo empreendedor ocorreu no século XVII, onde o indivíduo estabelecia com o governo um contrato para a prestação de serviços ou fornecimento de produtos. Ao longo do tempo o termo empreendedorismo e capitalismo foram confundidos, mas logo ambos foram sendo diferenciados. (DORNELAS, 2007).

Segundo Machado (2014) o ato de empreender está muito mais relacionado com o aproveitamento dos talentos das pessoas para que elas consigam ir além muitas vezes do que a própria expectativas delas. Assim, o empreendedorismo tem sido uma das alternativas que as pessoas têm procurado para que de uma certa maneira consigam oportunidades para sobreviver, mas também de expor os talentos que possuem.

Para Dornelas (2005) o empreendedorismo acontece com o envolvimento de pessoas e processos que, em conjunto, transforma ideias em grandes oportunidades. A função do empreendedor é reformar ou revolucionar o padrão de produção explorando uma invenção ou, de modo geral um método tecnológico não experimentado, para produzir um novo bem ou um bem antigo de maneira nova, abrindo uma nova fonte de suprimento de matérias, ou uma nova comercialização para produtos, e organização de novo setor. (HIARICH; PETERS, 2004).

Atualmente, o empreendedor que pretende se manter diante das dificuldades do mercado, precisa buscar alternativas inovadoras para atingir os objetivos pré-definidos e possuir habilidades para enfrentar os riscos, mesmo aqueles que geralmente não sendo esperados, procurando atender sobremaneira aos consumidores.

### **O perfil do empreendedor brasileiro**

**Perfil e Característica do Empreendedor Brasileiro** O empreendedor antes de colocar em prática o seu negócio é necessário que ele faça uma auto avaliação de si, ou seja, ele deve analisar se está disposto a se entregar ao seu novo projeto; identificar seus pontos fracos e fortes, pois eles estão interligados ao sucesso ou fracasso do empreendimento.

Ao dedicar o seu tempo à criação, ao planejamento, desenvolvimento do seu produto/serviço e acompanhamento da sua evolução, o indivíduo estará assumindo riscos financeiros e psíquicos, mas conseguirá receber como retorno da sua dedicação, resultados positivos que serão cruciais para a permanência do empreendimento no mercado consumidor.

De acordo Jordão (2019), o perfil do empreendedorismo brasileiro é mais escolarizado e mais jovem, com 50% dos novos empreendedores (com até três anos e meio de atividade) na faixa etária de 18 a 34 anos. Outro dado é que as mulheres são as que mais abrem novos negócios, representando 52% dos novos empreendedores. Além das características citadas.

## **Empreendedorismo em tempo de crise**

Ser um empreendedor em tempo de crise pode ser desafiador, mas para os empreendedores que realmente acreditam no produto ou serviço que irão comercializar, algumas estratégias podem e devem ser aplicadas nesse período para que o empreendimento seja sustentável e produtivo (MACHADO, 2014).

Como foi apontado Hiarich e Peters (2004) o empreendedorismo pode ser visualizado como uma estratégia de negócio para os indivíduos que buscam uma oportunidade no mercado de trabalho, em especial nos momentos de crise econômica e social onde as dificuldades de conseguir sobreviver e crescer em época de crise, vê no empreendedorismo uma maneira de obter recursos para a sua sobrevivência(VASCONCELLO e GARCIA, 2014).

Além disso, Machado (2014) enxerga outros fatores que levam uma pessoa ao processo empreendedor, como: ser dono do próprio negócio; não ser gerenciado por terceiros; trabalhar com aquilo que gosta e que é valorizado; independência financeira; realização de sonhos; testar a capacidade de administrar um negócio; abertura para expor as ideias e ser criativo; sucessão familiar; oportunidade de negócio.

Porém, segundo Dornelas (2007), não adianta o indivíduo querer simplesmente empreender sem conhecer o negócio que deseja inserir no mercado, sem o devido planejamento e organização dos recursos. Se em tempos “normais” não planejar o negócio é um erro, em tempos de crise abrir um negócio sem o devido planejamento é uma catástrofe.

Para Dornelas (2005), é imprescindível que o empreendedor conheça o ramo que escolheu empreender; tenha foco na administração do negócio; conheça o mercado consumidor para captá-lo e conquistá-lo para o empreendimento; estabeleça metas concretas; esteja em sintonia com a situação financeira e social do local e do país onde pretende iniciar o empreendimento; foco na qualidade e eficiência dos processos; faça parcerias, inclusive e principalmente com seus colaboradores, estabeleça interlocução com quem já vivenciou crises e sobreviveu bem a tais momentos.

## **O empreendedorismo e o comportamento de consumo em tempo de pandemia**

Até pouco tempo o home office era descartado por uma série de negócios, e agora se destaca como a alternativa mais segura para os empresários e trabalhadores. Em poucas

semanas, a telemedicina despontou como modelo fundamental de assistência à saúde, as videoconferências como solução para os estudos, o e-commerce para a garantia de mantimentos sem sair de casa.

Esses são só alguns exemplos de como a COVID-19 está forçando o mundo a se reinventar, e isso acontece justamente com a transformação digital. O que antes não passava de tendência acabou se tornando urgência.

Segundo Periard (2012) crises também trazem oportunidades. Embora momentos de crise sejam vividos com angústia, há uma série de lições que se pode tirar deles.

Muitas soluções utilizadas em tais momentos foram desenvolvidas bem antes, porém poucos as utilizavam (SANTANA, 2014).

Em consequência da crise do sub prime de 2008 e 2009 houve um colapso financeiro que atingiu toda a economia mundial. Em setembro de 2008 o tradicional banco norte-americano de negócios Lehman Brothers declarou falência, gerando pânico global (PERIARD, 2012).

Pessoas sem condições de pagar suas hipotecas tiveram de abandonar suas casas, grandes indústrias fecharam as portas, houve desemprego em massa e os preços dos alimentos subiram rapidamente.

As pessoas então perceberam que poderiam ganhar dinheiro com seus próprios bens. Foi assim que surgiram empresas como a Uber e a AirBnB, referências da *sharing economy*.

Desde então o mundo muda constantemente: essas gigantes agora devem sofrer com a pandemia. Afinal, as pessoas não estão saindo de casa e muito menos viajando.

É hora de pensar em como sair mais forte de toda a situação e começar a refletir sobre como será o mundo pós-COVID-19.

O novo coronavírus está forçando o planeta a abraçar novas formas de empreender através da transformação digital.

Quem ainda não estava pronto para se transformar digitalmente, está se vendo obrigado a fazer isso à força e às pressas. Uma das consequências da pandemia do novo coronavírus é a necessidade de empresas contarem com soluções online para manter seus negócios em andamento.



Situações como as que o mundo está passando fazem com que o consumidor fique retraído e gaste apenas com o essencial. Então, empresários devem aproveitar a fase para refletir sobre novas oportunidades, expansão de atividades ou inovação, procurando conhecer o comportamento do consumidor pós pandemia.

Apesar de as pessoas estarem poupando recursos, alguns gastos são necessários. Por exemplo, muitos estão trabalhando em home office pela primeira vez, o que demanda investimento em infraestrutura. Na falta de academia, pessoas estão comprando equipamentos para ginástica em casa. Estão consumindo mais conteúdo on-line. E até mesmo as atividades de lazer e entretenimento estão migrando para o ambiente virtual.

Nos países mais afetados pela pandemia, por exemplo, o download de serviços de streaming, como Netflix e Amazon Prime Video, aumentou 60%, dados obtidos no (E-COMMERCE, 2020).

A ordem para quem deseja sobreviver agora é se preocupar com o que virá. Embora não se saiba quando - assim como aconteceu há 12 anos - a atual crise vai passar.

As pessoas estão mudando, e conseqüentemente as empresas também precisarão mudar.

A previsão do momento é de que, ao final da crise, um percentual considerável dos colaboradores que experimentaram home office com o surto continuem trabalhando dessa forma pelo menos uma vez por semana. (EXAME, 2020).

Segundo Jornais Asiáticos as empresas de cosméticos Lin Qingxuan na China, fecharam 40% das suas lojas no país, sendo que todas interromperam as atividades em Wuhan, onde começou a pandemia. Utilizando consultoras, as companhias migraram para o online e já aumentaram as vendas em 200%.

Crises mudam padrões e despertam ideias inovadoras, capazes de mudar o mundo (SANTANA, 2014). O importante é se manter motivado, engajado e com a certeza de que em breve será possível explorar oportunidades nunca imaginadas.

Para que isso aconteça é necessário que os empreendedores abram os olhos para a digitalização dos processos de trabalho, enxerguem o isolamento obrigatório como uma oportunidade de ouro para levar seus negócios a outro patamar, tirando proveito do que a

experiência do home office está proporcionando. Mesmo experiências negativas rendem lições valiosas de aprendizado e aprimoramento (PIRIARD, 2012).

Não se pode pensar que essa transformação digital toda é algo a se atentar só nesses próximos meses de isolamento, achando que tudo vai voltar ao "normal" quando a pandemia passar. Quando a crise for embora e sair de casa enfim voltar a ser algo seguro, muita gente vai se surpreender com o quanto o mundo mudou.

Os estudiosos de crise afirmam que o mundo não irá "voltar ao normal" quando essa crise passar. Todos estão participando da criação de um novo "normal".

### **O perfil do Consumidor pós crise**

Em pouco tempo, a crise causada pela pandemia do novo coronavírus mudou a maneira como as pessoas vivem, se relacionam e consomem.

Mais do que uma transformação imediata na rotina da população, a Covid-19 deve provocar impactos de longo prazo no comportamento das pessoas. Com esse cenário, as marcas enfrentam o desafio de entender essas mudanças e se reposicionar para um mundo pós- pandemia.

Nessa linha de raciocínio, algumas empresas no mundo já estão promovendo levantamento para adotarem as melhores práticas para o novo normal desenvolvido pelo time de estratégia, com base em informações da R/GA Network Global (2020) e estudos sobre o mercado chinês.

A pesquisa se propõe a entender como os assuntos que surgiram ao longo da pandemia podem impactar o comportamento do consumidor daqui para frente e como as marcas podem se adaptar a essas novas demandas.

A seguir apresenta-se os 10 gatilhos culturais, que devem ter resultados permanentes na sociedade (R/GA NETWORK GLOBAL (2020):

#### **1- A reinvenção da casa**

Durante o tempo isolamento social, a maioria das pessoas passa em suas casas. Muitas precisam adaptar seus lares para a rotina de trabalho e estudo.

Nesse período, o público busca reproduzir novas experiências. As marcas também entram no movimento, tentando ajudar nesse processo, com lives musicais, o crescimento de plataformas de trabalho digitais e programas de exercício em casa.

Oportunidade para as marcas: a questão fundamental para empresas é entender como é possível criar novas formas de atendimento para o ambiente das casas. As limitações do espaço podem ser um estímulo para a criatividade.

## 2- Novos heróis

Ao longo da pandemia, a população tem a oportunidade de valorizar o trabalho dos profissionais essenciais. Médicos, prestadores de serviços de saúde, limpeza, entregadores e outros foram os verdadeiros heróis desse período, provocando uma revisão dos conceitos, assim como um questionamento sobre o comportamento adotado por eles nesse período.

Oportunidade para as marcas: A partir de agora, as marcas podem pensar em formas de celebrar o esforço de pessoas reais e sua contribuição para o bem comum.

## 3- A força da vulnerabilidade

Durante o período as pessoas falam sobre suas vulnerabilidades e compartilham as dificuldades do momento. Temas como saúde mental ganham ainda mais força nas redes sociais.

Oportunidade para as marcas: A chave está em entender de que maneira as marcas podem trabalhar suas próprias vulnerabilidades e convidar o público para participar desse processo, ajudando a se tornarem melhores.

## 4- Foco no coletivo

A crise estimula as pessoas a se unirem e pensarem coletivamente. Empresas são cobradas a fazer a diferença para seus funcionários, consumidores e a comunidade. Esse foco no coletivo deve se estender para uma revisão nos modelos de negócio e uso de dados.

Oportunidade para as marcas: Tendo seu propósito como bússola, as empresas precisam entender seu papel nas ações de responsabilidade social. Também pode ser o momento de rever seus valores e entender como é possível ter um impacto positivo maior na vida das pessoas.

## 5- Local é o novo gigante

Junto com a digitalização e o home office, a valorização da produção local deve ganhar força como fator de compra. Durante a crise, as pessoas são convidadas a apoiar a produção local e isso deve se manter no pós-pandemia. Grandes empresas também buscam soluções para apoiar a cadeia de pequenos e médios empreendedores.

Oportunidade para as marcas: O estudo aponta que as marcas devem entender o que podem fazer, na posição de grandes *players*, para ajudar e empoderar as comunidades.

#### 6- Valorização do essencial

A pandemia está influenciando as famílias de diversas formas, inclusive, economicamente. Esse fator faz com que o público repense o que realmente é essencial. Dados da China apontam que comportamentos relacionados a saúde e alimentação seguirão como prioridade. No entanto, 61% dos chineses já estão reduzindo ou interrompendo gastos com itens de luxo.

Oportunidade para as marcas: Essa é a hora de as empresas pensarem no que podem fazer para se manterem relevantes para o consumidor e investir em soluções econômicas, já que o público estará atento à relação custo x benefício.

#### 7- Digital e sem contato

O isolamento social acelera processos de digitalização para empresas e o público. Consumidores que não estavam acostumados a usar serviços digitais estão tendo oportunidades de manter seu primeiro contato com o e-commerce para manter a segurança nas compras. No setor financeiro, os serviços digitais também precisam avançar nesse período.

Oportunidades para as marcas: Mais do que nunca, as companhias têm que pensar em como criar ou atualizar seus hábitos digitais. Para a R/GA, soluções que vão do online para o off-line podem ser uma saída para aprofundar o relacionamento com o consumidor.

#### 8- Cocriação e cultura maker

Com mais tempo em casa e o orçamento apertado, as pessoas estiveram mais dispostas a testar novos hábitos e criar produtos ou soluções para o dia a dia. Esse movimento pode acentuar o surgimento de inovações e possibilidades criativas para a rotina e o trabalho.

Oportunidade para as marcas: As companhias podem aproveitar essa aptidão para sugerir iniciativas de cocriação com o público, que as tornem mais relevantes. Ações educativas ou que conectem paixões e hobbies podem ser bem-sucedidas.

## 9- O auge da experiência

Quando o ápice da pandemia passar e as atividades forem retomadas, a oportunidade de viver experiências fora de casa deve ser ainda mais valorizada. O desejo de aproveitar a vida pode estimular tendências de moda, esportes radicais e tatuagens. Entretanto, a retomada vai exigir cuidados e regras de segurança.

Oportunidade para as marcas: As empresas terão o desafio de criar experiências que sigam as novas normas de convivência. Ao mesmo tempo, o desejo de conexão será uma oportunidade para reforçar o relacionamento com o público.

## 10- Influenciadores especialistas

Apesar de terem seu comportamento questionado, o engajamento em perfis de influenciadores aumentou na pandemia. Um estudo recente da Kantar revelou que o desempenho dos anúncios em conteúdo desse gênero cresceu 40%. No meio desse dilema, devem se sobressair os criadores de conteúdo que tragam conhecimento e propósito.

## METODOLOGIA

A presente pesquisa apresenta-se em seu escopo como hipotético-dedutiva, onde (Salomon 1999) afirma que se inicia pela percepção de uma lacuna nos conhecimentos acerca do qual formula hipótese e, pelo processo de inferência dedutiva, testa a predição da ocorrência de fenômenos abrangidos na hipótese.

Trata-se de um estudo de caso em empresas comerciais e consumidores, que para (Kaplan; Duchon 1988) um estudo de caso consiste no estudo profundo de objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, e explica que essa modalidade pode ser dividida em várias etapas como: formulação do problema, definição da unidade-caso, determinação do número de informações, elaboração do protocolo de pesquisa, coleta de dados, avaliação e análise dos dados e preparação do relatório.

De acordo (Yin 2005) um estudo de caso, são especialmente importantes cinco componentes de um projeto de pesquisa: as questões de um estudo; suas proposições; a unidade de análise; a lógica que une os dados às proposições, e; os critérios para interpretação das constatações.

A coleta de dados foi realizada através da aplicação de questionários aos envolvidos (empresas e consumidores) no processo produtivo e de consumo, obtendo informações que

permitiram estudar o que existe, para a sustentabilidade econômica, analisando aspectos atuais, em momento de crise.

Segundo (Yin 2005) com relação à coleta de dados no método de estudo de caso, pode ser considerado o mais completo, pois se vale de dados de pessoas.

Em seguida, os dados levantados receberam tratamento através do processo de tabulação e análise através gráficos, para resposta à problematização e verificar se atende aos objetivos propostos, de acordo com (Chopra 2004).

Para a análise dos dados, seguindo orientações de (Scaletzky, 2008) foi feito o uso de tabulação em planilha seguindo as orientações de dados tais como as respostas fornecidas.

## ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

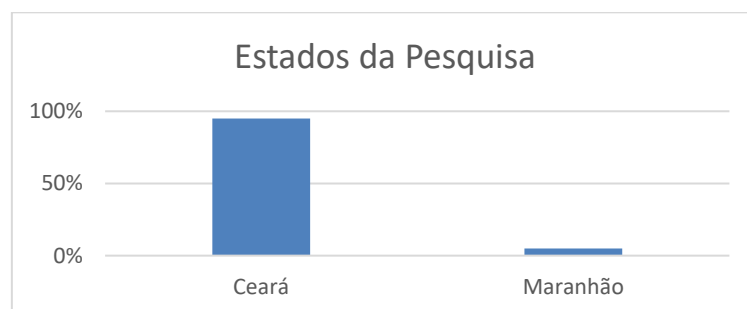
Para confirmação dos dados explanados dentro da temática, foram realizadas duas pesquisas com objetivo principal de analisar as principais transformações observadas antes do novoCorona vírus e no período de enfrentamento à pandemia.

No que se refere as duas pesquisas realizadas estas foram feitas na visão do empresariado e dos consumidores, com perguntas direcionadas aos respectivos grupos.

O universo da pesquisa atendeu a dois importantes estados da região nordeste do Brasil, os quais estão com índices altos de agravamento da pandemia.

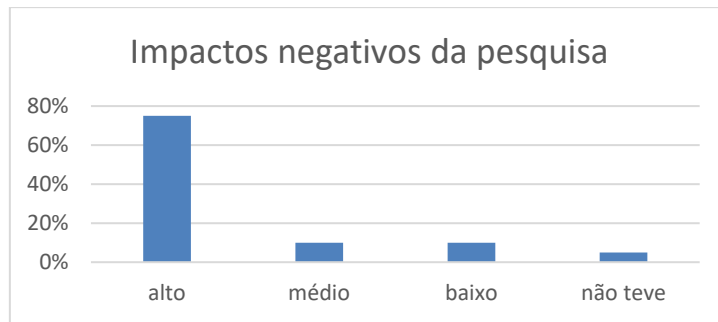
Os gráficos de número 1 a 4 representam as afirmações dos empreendedores sobre os aspectos relacionados à forma de atendimento às necessidades dos consumidores.

**Gráfico 1**



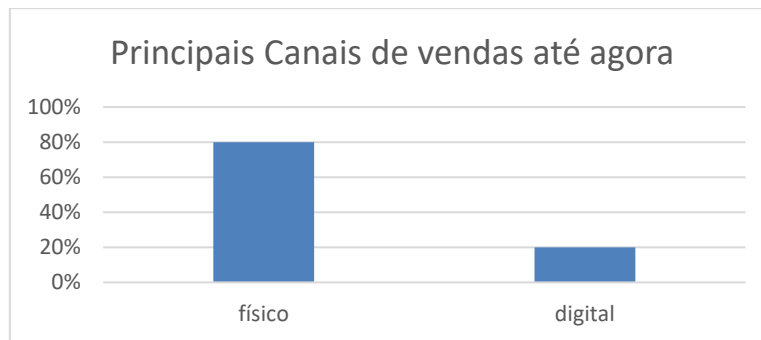
Analisando o gráfico 1 observa-se que os respondentes do estado do Ceará tiveram mais atenção às entrevistas, tendo em vista que é o estado de origem dos pesquisadores.

**Gráfico 2**



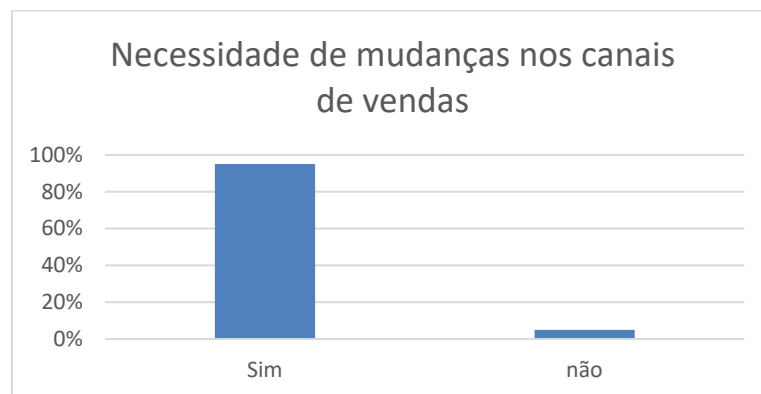
Observando-se o gráfico 2 acima, constata-se que o impacto foi alto para a maioria das empresas pesquisada, correspondendo a 85% do total.

**Gráfico 3**



Nesse gráfico 3 entende-se por que o impacto foi alto para a grande maioria das empresas revelado no gráfico anterior, pois se trata de empresas que comercializam em sua grande maioria por lojas físicas.

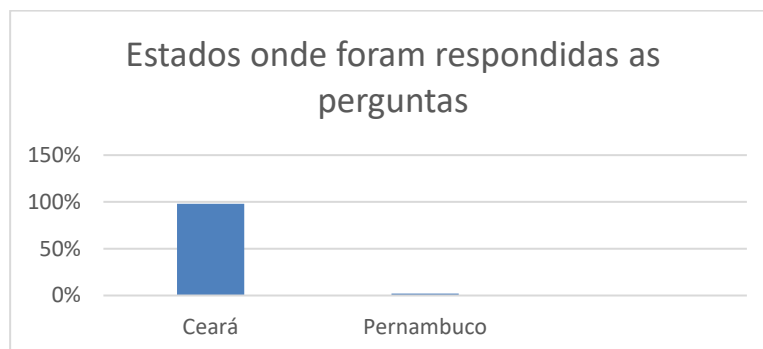
**Gráfico 4**



Pelas respostas no gráfico 4 constata-se que os empresários sentiram a necessidade de mudanças nos canais de vendas para se tornarem mais sustentáveis à crises.

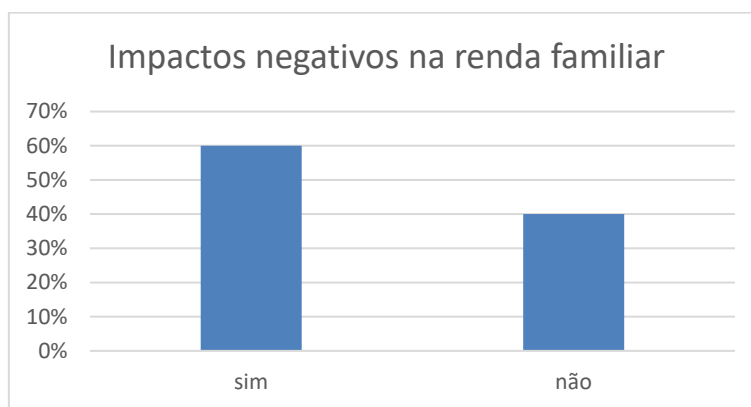
Os gráficos de número 5 a 10 representam as afirmações dos consumidores sobre os aspectos relacionados à forma de atendimento as suas necessidades pelos empresários.

**Gráfico 5**



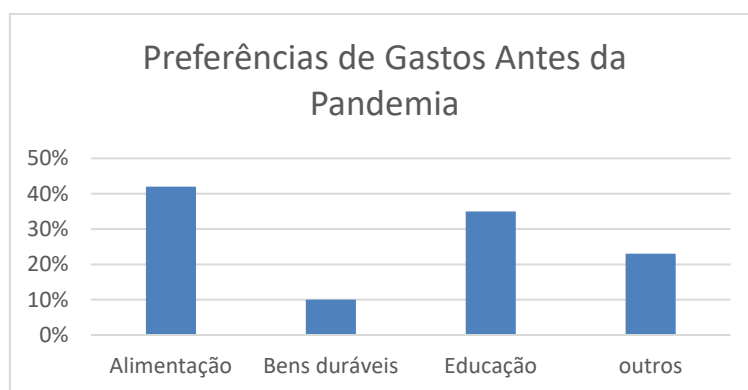
Analisando o gráfico 5 observa-se que os respondentes do estado do Ceará tiveram mais atenção às entrevistas, tendo em vista que é o estado de origem dos pesquisadores.

**Gráfico 6**



A renda familiar foi realmente impactada com a pandemia, é o que demonstra o gráfico 6, com um percentual importante, segundo os respondentes.

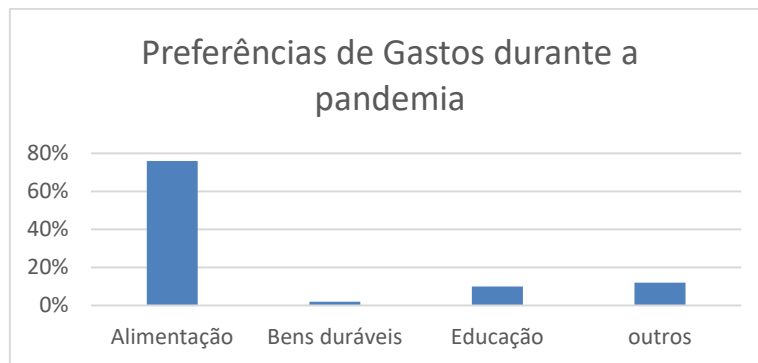
**Gráfico 7**





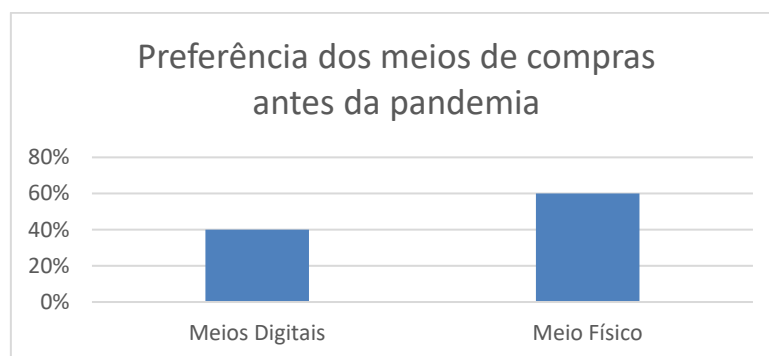
A situação apresentada no gráfico acima, demonstra que as pessoas que responderam aos questionamentos tinham uma grande preocupação com alimentação e educação antes de pandemia, no gráfico seguinte veremos que a preocupação agora é diferente.

**Gráfico 8**



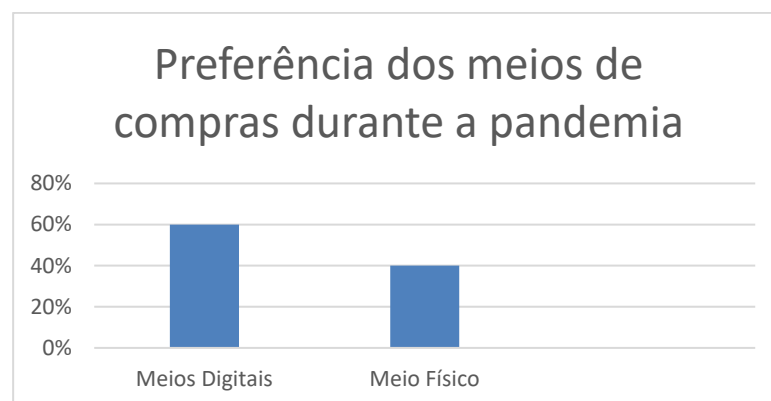
Neste sentido relacionado ao gráfico 8 vê-se claramente a mudança de comportamento de preferências de gastos durante a pandemia, preocupando-se muito apenas com alimentação.

**Gráfico 9**



Analisando-se o gráfico número 9, a preferência antes da pandemia por parte dos consumidores ainda era de comprar em loja física em sua grande maioria.

**Gráfico 10**



O gráfico 10 mostra a mudança do comportamento de compra do consumidor durante a pandemia, optando pelos meios digitais, o que tende a se criar um novo modo de compras, mesmo após a pandemia.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A pesquisa direcionada ao empresariado visou conhecer as variações enfrentadas antes e após iniciados os decretos que regulamentaram o funcionamento das suas atividades.

O novo coronavírus teve impacto direto nos participantes que possuíam suas atividades comerciais caracterizando-se assim por atividades que possuem maior sensibilidade aos impactos provocados pela pandemia. Pode-se salientar que todos pertencem ao grupo de serviços considerados essenciais dentro dos decretos instaurados.

Dentro da pesquisa também foi indagado com os empreendedores, quais eram considerados seus principais canais de vendas antes da pandemia os quais consideraram o meio físico como principal modo de venda não valorizando os meios digitais. Quando perguntados sobre quais seriam seus principais canais de vendas após a chegada do novo coronavírus o meio digital registrou um aumento considerável, enquanto o meio físico registrou uma queda importante.

Os entrevistados consideram que sua atividade precisa se reinventar urgentemente em alta proporção no período pós pandemia, considerando que caso não sejam tomadas medidas de reinvenção consideram que os seus negócios poderão ter impacto alto ou muito alto no que se refere a recuperação financeira.

Tratando-se das principais dificuldades que serão enfrentadas no pós pandemia pode-se observar pelas respostas que os participantes consideram a recuperação financeira, recuperação de clientes e inserção nos processos do mundo digital como principais diferenciais, embora com muitas limitações, pela dificuldade em muitas vezes de implantação do canal digital.

Consideram que será um grande desafio para recuperar seus clientes e restabelecer o ritmo de vendas que tinham antes da pandemia, para maximizar seus fluxos de caixa, procurando se destacarem entre os tantos concorrentes que surgiram de repente, trabalhando com delivery, adotando a prática como alternativa durante a pandemia e que pretendem

continuar, pois enxergaram como uma oportunidade de negócio rentável, tendo como base as respostas dos consumidores.

Assim, considera-se que o objetivo do trabalho foi plenamente alcançado, deixando um espaço para novas pesquisas, em breve, para se constatar se as previsões de surgimento de novos canais de venda e de novos negócios se concretizam.

## REFERÊNCIAS

CHOPRA, Sunil e MEINDL, Peter. **Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos: Estratégia, Planejamento e Operação**. Pearson. São Paulo. 2004

DORNELAS, J. C. A. **Empreendedorismo Corporativo: como ser empreendedor, inovar e se diferenciar em organizações estabelecidas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

\_\_\_\_\_. **Transformando ideias em negócio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005

\_\_\_\_\_. **Empreendedorismo na prática: Mitos e verdades do empreendedor**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

E-COMMERCE: **Comércio Eletrônico no Brasil**. Disponível em: <https://drive.google.com/drive/folders/0B9VvCOriHkGdfjZaMGlrUXlVbEx5ZVI0TIJYa2Yz bGkyRUIHQUFYaG1VTTZyY3JsekxPQZA> . Acesso em 23.05.2020.

EXAME, Vol. xlvi. Abril 2020.

HENDERSON, J. C. e VENKATRAMAN, N., **Strategic alignment: Leveraging information technology for transforming organizations**, IBM Systems Journal, Vol. 38, No. 2 & 3, pp. 427-484, 1993.

HIARICH, R. D.; PERTERS, M. **Empreendedorismo**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

JORDÃO, S. **Característica do Empreendedor de Sucesso**. Elsevier. Rio de Janeiro. 2016.

KAPLAN, B.; DUCHON. D. **Combining quantitative and qualitative methods in informations systems research: a case study**. Mis Quarterly, 1998

MACHADO, M. **O que significa ser empreendedor**. Elsevier, Rio de Janeiro. 2014.

PERIARD, G. **Soluções para driblar a crise econômica no Brasil**. Atlas, São Paulo. 2012.

R/GA NETWORK GLOBAL. **Perfil do Comportamento do consumidor pós Crise**. São Paulo. 2020.

SALOMON, D. V. **Como fazer monografia** 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SANTANA, A. R. F. **Ser empreendedor em tempos de crise**. Rio de Janeiro, Elsevier. 2014.

SCALETZKY, C. **Pesquisa aplicada/pesquisa acadêmica**: O caso Sander. In: Congresso Brasileiro de Pesquisa e Desenvolvimento em Design. São Paulo: Centro Universitário Senac, 2008.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequenas Empresas. Relatório Anual de 2019.

VASCONCELLOS, M. A. S.; GARCIA, M. E. **Fundamentos de Economia**. 2 ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

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

## CAPÍTULO 12

### EMPREENDEMENTOS DE TURISMO SUSTENTÁVEL ÀS MARGENS DO RIO SÃO FRANCISCO: O CASO DO ENTORNO DO RIACHO DO TALHADO

David Nunes da Cunha, Mestrando em Administração, UFS  
Grace Kethellen Linhares Santos Porto, Mestranda em Administração, UFS  
Grayceane Bomfim Santos de Jesus, Mestranda em Administração, UFS  
Margareth de Souza Costa, Mestranda em Administração, UFS

#### RESUMO

A compreensão do turismo como gerador de renda e interligado ao empreendedorismo tem sido amplamente discutida. Contudo, sob a ótica da sustentabilidade, a temática ainda é abordada de forma incipiente. Em função disso, o estudo propõe relacionar modelos teóricos que versem sobre o tema. Epistemologicamente, o presente artigo possui um corte transversal por meio de uma abordagem qualitativa, utilizando-se do método de estudo de múltiplos casos. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas junto a três organizações localizadas às margens do Rio São Francisco. Os resultados demonstram que, dentre os aspectos analisados, há um vasto potencial a ser explorado no que concerne aos aspectos financeiros, além de exponencial caráter sustentável por parte dos empreendimentos estudados.

**PALAVRAS-CHAVE:** Empreendedorismo sustentável. Turismo sustentável. Indicadores de sustentabilidade. Estudo de casos múltiplos.

#### INTRODUÇÃO

O estudo do turismo tem se desenvolvido ao dar margem as várias interpretações da atividade turística, considerando diferentes áreas do conhecimento. Os economistas, por exemplo, estudam o turismo como atividade geradora de benefícios econômicos, enquanto os sociólogos o pesquisam como uma operação que envolve a interação social e troca cultural entre os indivíduos (BORGES; SILVA, 2016).

Nesse contexto, encontra-se o sertão alagoano, dotado de belezas naturais que atraem turistas de todo o país e parte do mundo pelas suas potencialidades turísticas, entre as quais, destaca-se o Riacho do Talhado, localizado na cidade de Delmiro Gouveia, a qual está localizada na Região Caminhos do São Francisco. É importante frisar que o Rio São Francisco tem um forte significado na vida cotidiana de toda a região do sertão alagoano, bem como do Nordeste; sua contribuição para a geração de riquezas é indiscutível, porém, tardiamente, começa a ser explorado o potencial turístico deste com ênfase na

sustentabilidade. A área onde estão localizados os empreendimentos é tombada como monumento natural do São Francisco.

A cidade de Delmiro Gouveia é ainda apresentada entre as dez melhores dicas de viagem em mapa turístico elaborado pela Secretaria de Estado de Turismo de Alagoas. Esta obteve conceito “C” na nova categorização criada pelo Ministério do Turismo que enquadra **os municípios em categorias concernentes ao fluxo de turismo, como: A, B, C, D e E.** As categorias A, B e C, são aquelas que concentram o fluxo de turistas domésticos e internacionais, enquanto que as D e E, são aqueles destinos que não possuem fluxo turístico nacional e internacional expressivo, no entanto possuem papel importante no fluxo turístico regional.

Nesse sentido, o objetivo do artigo é confrontar o modelo proposto por Schlange (2006) com os princípios elaborados pelo Conselho Brasileiro para o Turismo Sustentável e com perspectivas traçadas pela Organização Mundial do Turismo – OMT (2003) para que o turismo sustentável possa servir de modelo de desenvolvimento econômico; visando verificar se as instalações turísticas localizadas na região estudada preenchem os requisitos de turismo sustentável, além de ressaltar a relação entre empreendedorismo sustentável e geração de renda. Assim, conforme Teixeira e Cavalcanti (2013), a relevância do tema reflete a importância da adoção de práticas sustentáveis pelas empresas do Estado, vislumbrando maior rentabilidade sem desamparar as questões sociais e ambientais.

## REVISÃO TEÓRICA

### **Turismo Sustentável: amplitude de conceitos e definições**

O turismo não é um fenômeno novo, contudo sua relevância social ganha mais visibilidade devido à importância econômica do mesmo como gerador de renda. Para o Ministério do Turismo– MTUR (2016), o turismo se caracteriza pelo deslocamento e estadia de pessoas, ou grupos de pessoas, para lugares diferentes do seu habitual num período inferior a um ano.

Os conceitos de turismo são complementados quando se trata de uma abordagem sob a ótica do Turismo Sustentável, pois conforme Cruz (2002), o turismo sustentável enxerga além de uma atividade econômica é também uma prática social, que envolve o deslocamento de pessoas pelo território e que tem o espaço geográfico como principal elemento de consumo. Já para Alves *et al.* (2012), o turismo sustentável é considerado uma atividade que proporciona

movimentação de capital através da circulação de visitantes a determinado lugar, ambiente, e que fortalece e melhora a estrutura do local em que se realizam as práticas turísticas.

Com a finalidade de aumentar a compreensão e fundamentação do turismo sustentável, o Conselho Brasileiro para o Turismo Sustentável (CBTS) elaborou sete 7 princípios técnicos que validam o turismo sustentável, estes utilizados na análise dos casos deste estudo. São eles:

**1. Respeitar a legislação vigente:** o turismo deve respeitar a legislação vigente no País, em todos os níveis, e as convenções internacionais de que o Brasil é signatário;

**2. Garantir os direitos das populações locais:** o turismo deve buscar promover mecanismos e ações de responsabilidade social, ambiental e de equidade econômica, inclusive a defesa dos direitos humanos de uso da terra, mantendo ou ampliando, a médio e longo prazos, a dignidade dos trabalhadores e comunidades envolvidas;

**3. Conservar o meio ambiente natural e sua diversidade:** em todas as fases de implementação e operação, o turismo deve adotar práticas de mínimo impacto sobre o ambiente natural, monitorando e litigando efetivamente os impactos, de forma a contribuir para a manutenção das dinâmicas e processos naturais e seus aspectos paisagísticos, físicos e biológicos, considerando o contexto social e econômico existente;

**4. Considerar o patrimônio cultural e valores locais:** o turismo deve reconhecer e respeitar o patrimônio histórico e cultural das regiões e localidades receptoras a ser planejado, implementado e gerenciado em harmonia com as tradições e valores culturais, colaborando para o seu desenvolvimento;

**5. Estimular o desenvolvimento social e econômico dos destinos turísticos:** o turismo deve contribuir para o fortalecimento das economias locais, a qualificação das pessoas, a geração crescente de trabalho, emprego e renda e o fomento da capacidade local de desenvolver empreendimentos turísticos;

**6. Garantir a qualidade dos produtos, processos e atitudes:** o turismo deve avaliar a satisfação do turista e verificar a adoção de padrões de higiene, segurança, informação, educação ambiental e atendimento estabelecidos, documentados, divulgados e reconhecidos;

**7. Estabelecer o planejamento e a gestão responsáveis:** o turismo deve estabelecer procedimentos éticos de negócios visando engajar a responsabilidade social, econômica e ambiental de todos os integrantes da atividade, incrementando o comprometimento do seu

pessoal, fornecedores e turistas em assuntos de sustentabilidade, desde a elaboração de sua missão, objetivos, estratégias, metas, planos e processos de gestão. (Conselho Brasileiro para o Turismo Sustentável, 2007)

A OMT (2001, p. 246) defende que o conceito de sustentabilidade deve estar ligado a três fatos importantes: a qualidade de vida local, a continuidade da utilização dos recursos naturais e o equilíbrio que deve existir entre a exploração desses recursos e sua preservação. Sendo assim, alguns objetivos podem ser traçados para que o turismo sustentável possa servir de modelo de desenvolvimento econômico conforme citado abaixo e utilizado na metodologia de análise dessa pesquisa.

- Melhorar a qualidade de vida da população local, das pessoas que vivem e trabalham no local turístico;
- Prover experiência de melhor qualidade para o visitante;
- Manter a qualidade do meio ambiente da qual depende a população local e os visitantes;
- A efetivação de aumento dos níveis de rentabilidade econômica da atividade turística para os residentes locais;
- Assegurar a obtenção de lucros pelos empresários turísticos (OMT, 2001, p. 246).

### **Empreendedorismo Sustentável e sua Relação com o Turismo**

O empreendedorismo é considerado uma área dos estudos de negócios que busca entender como surgem as oportunidades para criar novos produtos ou serviços, novos mercados, processo de produção, formas de organizar tecnologias existentes ou matérias-primas e como estas são criadas por pessoas que usam de vários meios para desenvolver um empreendimento e explorá-lo produzindo assim, uma vasta gama de efeitos (BARON; SHANE, 2011).

Schlange (2006) desenvolveu um modelo baseado nos processos de *input – transformation – output*, a fim de justificar que o empreendedorismo sustentável reflete a natureza plural da sustentabilidade. Para o autor, os modelos de empreendedorismo sofreram adaptações para se adequarem às condições da sustentabilidade orientada para as práticas de mercado. Sendo assim, Schlange (2006) agregou as três dimensões da sustentabilidade (econômica, ecológica e social) aos processos de *input* (entrada), *transformation*



(transformação), *output* (saída), descrevendo indicadores para cada um dos processos, conforme Quadro 01. O modelo citado fará parte da triangulação para análise dos casos desse artigo.

**Quadro 01** – Critérios do Empreendedorismo Sustentável proposto por Schlange (2006)

Dimensões	Processos	Indicadores	Descrição dos Critérios
Econômica	Entrada	Aquisição	Uso de materiais de fornecedores regionais
	Transformação	Persistência	Claras perspectivas para o desenvolvimento da empresa em longo prazo Objetivos econômicos de crescimento, investimento e orientação à inovação
		Potencial de Crescimento	Orientação sustentável como parte integrante do sistema de valor da empresa
		Missão	Empregados dividem um entendimento comum sobre objetivos sustentáveis
	Identificação		
	Saída	Cooperação	Relacionamento de longa data com parceiros locais e regionais
Ecológica	Entrada	Transporte	Uso de meios de transporte ecológicos
	Transformação	Resíduos	Fontes alternativas de energia e uso eficiente de energia consumida
		Emissões	Redução de emissão de resíduos e desperdício de materiais
	Processo de Produção	Redução de níveis de emissão, exclusão de toxidade	
	Saída	Produto	Gerenciamento ecológico dos processos de produção
	Entrada	Igualdade de Direitos	Gênero e questões gerais e uso eficiente de energia consumida
		Participação	Gestão participativa nos objetivos do negócio, apoio às

Social/Ética	Transformação	Pessoal  Ambiente de Trabalho  Integração Regional	atividades da comunidade  Desenvolvimento ativo das competências dos empregados, esquemas de recompensas  Oferecimento de condições seguras e programas de saúde para os empregados  Troca de experiências com atividades culturais de economia local/regional
	Saída	Comunicação	Honestidade e informações transparentes ao público sobre as atividades do negócio

**Fonte:** Schlange (2006), traduzido pelos autores (2019).

Com o enfoque voltado para a categoria turismo, aborda-se que o intenso crescimento do setor turístico, ao longo das últimas décadas, fez com que o mesmo passasse a ser visto como uma das áreas econômicas com maior potencial de geração de riqueza, desenvolvimento econômico, competitividade e importância estratégica. O turismo, em alguns casos, é considerado a mais importante fonte e riqueza de uma região, uma vez que gera efeitos multiplicadores ao estimular outros setores econômicos potencializando o desenvolvimento de uma dada localidade (RODRIGUES, 1999; BENI, 2002; BRAGA, 2007).

## PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente artigo baseia-se numa análise de três micro e pequenas empresas com propostas sustentáveis localizadas às margens do Rio São Francisco, na cidade de Delmiro Gouveia, em Alagoas. Nesse sentido, as empresas foram denominadas de A, B e C. A empresa denominada A foi fundada em 2012, sendo atuante nos ramos hotelaria, alimentação, turismo e lazer. A empresa B, surgiu em 2006 e tem como principais ramos também a hotelaria, a alimentação, o turismo e o lazer. Por fim, a empresa C que foi fundada em 2010 e está representada nos seguintes ramos: hotelaria, alimentação, turismo, lazer e terapias holísticas.

Essas empresas foram escolhidas por agregar na região o turismo voltado para a sustentabilidade, algo inédito até então na região, como também agregar no desenvolvimento

de empresas voltadas para uma temática ecológica e pela possibilidade de geração de empregos diretos para a população do entorno na região.

A empresa denominada A está localizada na maior reserva particular de caatinga de Alagoas. Sendo recortada por vários cânions com cenários extraordinários que abrigam desde piscinas naturais, a grutas com inscrições rupestres milenares. A empresa tem como diferencial, permitir ao cliente o contato direto com a natureza, além disso dispor aos turistas um museu a céu aberto diretamente com o meio ambiente.

A empresa Bestá localizada numa área que possibilita enxergar parte dos paredões que formam os cânions. A atividade valoriza a relação com o meio ambiente e tem na prática de esportes radicais um forte atrativo turístico. Há um forte laço do empreendedor com a região e uma interação com as comunidades locais. Notou-se forte apelo à sustentabilidade em todos os processos realizados. Chama a atenção a oferta de hospedagem tipo “camping.”

Já a empresa Cestá localizada no Santuário Ecológico Paraíso do Talhado, que margeia o Rio São Francisco e o Riacho do Talhado nos sete km até a sua foz, onde forma o Lago de Xingó. A empresa conta com acomodação tipicamente rural, sendo rodeada de uma vegetação exuberante, em que os clientes podem até colher diversos tipos de frutas, hortaliças e ervas. A empresa está localizada próxima aos belos paredões de arenito dos cânions banhados pelas águas do Velho Chico e permite acesso as belas piscinas naturais do Riacho Talhado.

Vale ressaltar que o intuito da pesquisa não foi mencionar o nome fantasia das organizações sustentáveis. Portanto, priorizou-se pelo sigilo, demonstrando apenas a participação dessas empresas no contexto do turismo sustentável na região já mencionada.

Para a realização da pesquisa foi feita uma abordagem de múltiplos casos e foram realizadas duas visitas de campo: a primeira como forma de sensibilização e abordagem dos proprietários e a segunda para coleta de dados por meio de entrevistas semiestruturadas. Dentre os respondentes das entrevistas, apenas os gerentes responsáveis que colaboraram para a coleta das informações. Conforme Yin (2015), o estudo de caso é uma investigação de um fenômeno contemporâneo no contexto da vida real. Nesse sentido, essa pesquisa caracteriza-se por ser qualitativa, pois não se preocupa com representatividade numérica e sim com o aprofundamento da compreensão social de uma organização (GERHADT; SILVEIRA, 2009).

A pesquisa também buscou realizar uma triangulação dos dados do modelo proposto por Schlange (2006) com os princípios elaborados pelo Conselho Brasileiro para o Turismo Sustentável (CBTS) e com os objetivos traçados pela Organização Mundial do Turismo (OMT) (2001).

## RESULTADOS E DISCUSSÕES

### Breve categorização dos empreendimentos pesquisados

A região dos cânions do São Francisco, tombada como patrimônio natural pelo Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (*ICMBio*), ganhou visibilidade nacional ao ser exibida em duas telenovelas brasileiras de alcance nacional, despertando os olhares de turistas do país e do exterior para uma região até então desconhecida pela grande mídia. Neste contexto, surgem diversos empreendimentos turísticos na região, merecendo destaque os três estudados na pesquisa, em virtude do pioneirismo, caráter sustentável e ampla relação com as comunidades onde estão inseridos. A Tabela 01 expõe de maneira resumida algumas características que permitem detalhar algumas particularidades das organizações.

**Tabela 01** – Caracterização das Organizações pesquisadas

ORGANIZAÇÃO	FUNDAÇÃO	RAMO	SERVIÇOS OFERTADOS	EMPREGOS DIRETOS
<b>A</b>	2012	Hotelaria, alimentação, turismo e lazer.	Hospedagem, alimentação, trilhas, passeio de catamarã e atividades culturais.	28
<b>B</b>	2006	Hotelaria, alimentação, turismo e lazer.	Hospedagem, alimentação, psicoblock, camping, caiaque, pesca, trilha, passeio de canoa motorizada e atividades culturais.	7
		Hotelaria, alimentação, turismo, lazer e terapias holísticas.	Hospedagem, alimentação, Terapias holísticas e	

C	2010		trilhas ecológicas.	4
---	------	--	---------------------	---

**Fonte:** Dados da Pesquisa.

As organizações estudadas são recentes, tendo a mais antiga apenas 12 anos de existência. Todas elas trabalham com hotelaria, alimentação, turismo e lazer, com exceção da organização “C” que também oferece serviços de terapias holísticas, um diferencial entre os demais empreendimentos. Juntas geram 39 (trinta e nove) empregos diretos e um número indireto não calculado, mas que impacta na economia do entorno em virtude do relacionamento que todas as organizações possuem com às comunidades locais.

### **Critérios de Schlange (2006)**

Os critérios propostos por Schlange (2006) para identificar se o empreendimento é sustentável apoiam-se em três áreas: econômica, ecológica e social/ética que se utilizam de indicadores e critérios para diagnosticar a sustentabilidade de um determinado negócio. Tal modelo foi utilizado no roteiro semiestruturado empregado nas visitas de campo e originaram a Tabela 02.

**Tabela 02** – Identificação de Sustentabilidade nos empreendimentos pelos Critérios de Schlange (2006)

EMPREENHIMENTO	CRITÉRIOS DE SCHLANGE (POR ÁREA)
A	<p><b>Econômica:</b> Os materiais e produtos utilizados nos serviços prestados, são na sua maioria comprados por fornecedores locais ou distribuidoras; o empreendimento tem visão e perspectivas de longo prazo, inclusive com investimentos recentes; a missão é orientada para questões sustentáveis que é repassada aos colaboradores e parceiros locais.</p> <p><b>Ecológica:</b> Não é utilizado transporte ecológico, porém há geração e uso de energia solar; parte dos resíduos é utilizado como adubo orgânico e há coleta seletiva de lixo e tratamento de esgoto.</p> <p><b>Social/Ética:</b> Há distribuição de trabalho por gênero, todos os colaboradores são da região, há condições seguras de trabalho e as informações são honestas e transparentes, inclusive divulgadas em redes sociais e site.</p>

<p style="text-align: center;"><b>B</b></p>	<p><b>Econômica:</b> O empreendedor realiza compras de produtos na localidade; tem metas claras de desenvolvimento; apresenta potencial para crescimento; sua missão está voltada para sustentabilidade; por ser de âmbito familiar há entendimento comum sobre questões sustentáveis e há cooperação com parceiros locais desde a instalação da atividade.</p> <p><b>Ecológica:</b> Há reciclagem de lixo e utilização como adubo orgânico e alimentação de animais; a produção de hortaliças e verduras na localidade não utiliza agrotóxico e existe gerenciamento ecológico dos processos de produção.</p> <p><b>Social/Ética:</b> Não há distinção de gênero no desempenho das atividades; existe gerenciamento participativo; há condições seguras de trabalho. Há espaços adaptados para portadores de necessidades especiais.</p>
<p style="text-align: center;"><b>C</b></p>	<p><b>Econômica:</b> Frutas, verduras e hortaliças são adquiridos de moradores da região e fornecedores locais; o empreendedor está ampliando a atividade o que demonstra que há perspectivas de crescimento; a orientação sustentável é marca da organização que expande tal orientação aos colaboradores e também há parceiros que colaboraram desde a fundação da atividade.</p> <p><b>Ecológica:</b> Há uso de transporte com tração animal e barca a remo; é utilizada energia solar para aquecimento de água; é realizada coleta seletiva e não são utilizados agrotóxicos na produção de alimentos no empreendimento.</p> <p><b>Social/Ética:</b> As questões de gênero não atrapalham o pleno desenvolvimento da atividade; há gestão participativa; condições de trabalho seguras e adequadas; o empreendimento relaciona-se com as organizações locais com quem desenvolve e apoia atividades culturais.</p>

**Fonte:** Elaborado pelos autores (2019).

As informações coletadas, levando em consideração o modelo teórico proposto, possibilitaram concluir que as três organizações estão voltadas para sustentabilidade, inclusive com ações que estão além do proposto pelo teórico e utilizam isso como uma vantagem competitiva em seus empreendimentos.

A Tabela 03 buscou explicar as informações coletadas com os princípios do CBTS.

**Tabela 03** – Identificação dos Princípios do Conselho Brasileiro de Turismo Sustentável nos Empreendimentos estudados.

EMPREENHIMENTO	PRINCÍPIOS DO CBTS
A	<p><b>Respeitar a legislação vigente:</b> Por estar localizada no monumento natural do São Francisco, há constante fiscalização, dessa forma, a organização possui licenças ambientais que garantem e validam seu funcionamento;</p> <p><b>Garantir os direitos das populações locais:</b> A organização possui um bom relacionamento com a população local, os direitos são respeitados;</p> <p><b>Conservar o meio ambiente natural e sua diversidade:</b> É uma preocupação da organização; a mesma é responsável pela maior área preservada de caatinga do Estado de Alagoas. É proibido caçar e pescar na localidade;</p> <p><b>Considerar o patrimônio cultural e valores locais:</b> O empreendimento apoia eventos regionais e desenvolve atividades culturais que promovem as tradições locais;</p> <p><b>Estimular o desenvolvimento social e econômico dos destinos turísticos:</b> Há divulgação da região dos cânions em diversas localidades, através de panfletos, revistas e outdoors, há sites do empreendimento e constante utilização de mídias sociais;</p> <p><b>Garantir a qualidade dos produtos, processos e atitudes:</b> Há preocupação com a qualidade dos produtos, inclusive com realização de pesquisas de satisfação;</p> <p><b>Estabelecer o planejamento e a gestão responsáveis:</b> Não há planejamento a longo prazo, há preocupação com o desenvolvimento da atividade e consequentemente gestão responsável apoiado na saúde financeira do empreendimento.</p>
	<p><b>Respeitar a legislação vigente:</b> Há constante fiscalização do Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBio) na região; o empreendimento possui as licenças e alvarás necessários para o funcionamento;</p> <p><b>Garantir os direitos das populações locais:</b> Há preocupação com a população local e na garantia dos seus direitos; o empreendedor relaciona-se com movimentos sociais e sindicatos locais;</p> <p><b>Conservar o meio ambiente natural e sua diversidade:</b> O entorno da atividade é englobado pelo monumento natural do São Francisco, área de preservação ambiental;</p> <p><b>Considerar o patrimônio cultural e valores locais:</b> O empreendedor contribui na realização de atividades culturais locais em parceria com a comunidade;</p> <p><b>Estimular o desenvolvimento social e econômico dos destinos turísticos:</b> Mesmo sem amplo investimento em publicidade o empreendimento é conhecido no cenário nacional, com participação em programas da mídia televisiva, também possui site para divulgar o local e sua atividade;</p> <p><b>Garantir a qualidade dos produtos, processos e atitudes:</b> A busca pela qualidade em geral é uma preocupação constante, demonstrada no trato e zelo do ambiente e na consolidação dos processos e produtos;</p> <p><b>Estabelecer o planejamento e a gestão responsáveis:</b> Não há um instrumento formal de planejamento, contudo é explícita a gestão responsável em virtude do próprio</p>

<b>B</b>	reinvestimento dos lucros na atividade.
<b>C</b>	<p><b>Respeitar a legislação vigente:</b> Há respeito com a legislação vigente, pois a atividade possui as licenças e alvarás necessários ao seu funcionamento;</p> <p><b>Garantir os direitos das populações locais:</b> Há relacionamento com as comunidades, movimentos e associações do entorno; o empreendedor é referência na busca pela qualidade de vida para às pessoas que vivem no entorno;</p> <p><b>Conservar o meio ambiente natural e sua diversidade:</b> Há constante preocupação com o meio ambiente, fato demonstrado na preservação das espécies e da vegetação de caatinga;</p> <p><b>Considerar o patrimônio cultural e valores locais:</b> O empreendimento apoia eventos locais e ligados à cultura sertaneja;</p> <p><b>Estimular o desenvolvimento social e econômico dos destinos turísticos:</b> Há estímulo do desenvolvimento, pois a atividade gera emprego e renda e interage com as economias locais;</p> <p><b>Garantir a qualidade dos produtos, processos e atitudes:</b> A garantia da qualidade é vislumbrada através de questionário, feedbacks e interação nas redes sociais;</p> <p><b>Estabelecer o planejamento e a gestão responsáveis:</b> Há compromisso com a ética e os aspectos de responsabilidade são compartilhados com os integrantes da atividade.</p>

**Fonte:** Elaborado pelos autores (2019).

Nota-se através da pesquisa que as organizações estão enquadradas no modelo do CBTS, contudo ainda não utilizam esse potencial para buscar a emissão da “Certificação em Turismo Sustentável” que traria maior visibilidade dentro de um nicho de mercado que opta por esse tipo de turismo, inclusive dentro do mercado internacional.

As informações da Tabela 04 demonstram que as organizações cumprem com os objetivos do turismo sustentável, proposto pela OMT.

**Tabela 04** – Objetivos do Turismo Sustentável pela Organização Mundial do Turismo Estabelecidos nos Empreendimentos Estudados

EMPREENHIMENTO	OBJETIVOS DO TURISMO SUSTENTÁVEL (OMT)
<b>A</b>	<p><b>Melhorar a qualidade de vida da população local das pessoas que vivem e trabalham no local turístico:</b> A empregabilidade gerada e o apoio às atividades sociais e culturais da região impactam na realidade local.</p> <p><b>Prover experiência de melhor qualidade para o visitante:</b> A preocupação com a qualidade é demonstrada no ambiente e na prestação de serviços. Há avaliação por parte de questionários disponibilizados ao público;</p>



	<p><b>Manter a qualidade do meio ambiente da qual depende a população local e os visitantes:</b> O local onde está localizado o empreendimento é a maior área de preservação de caatinga de Alagoas. Há destinação do lixo para reciclagem, é realizado tratamento do esgoto, existem placas alertando para a preservação do meio ambiente e identificando a vegetação da região.</p> <p><b>A efetivação de aumento dos níveis de rentabilidade econômica da atividade turística para os residentes locais:</b> Os residentes locais além de estarem empregados, relacionam-se com os proprietários através do fornecimento de produtos agrícolas;</p> <p><b>Assegurar a obtenção de lucros pelos empresários turísticos:</b> A ampla ramificação de atuação garante lucratividade aos empresários da organização.</p>
B	<p><b>Melhorar a qualidade de vida da população local das pessoas que vivem e trabalham no local turístico:</b> Com a empregabilidade, compra de insumos e produtos, além do fortalecimento de atividade culturais, há impactos na qualidade de vida do entorno do empreendimento;</p> <p><b>Prover experiência de melhor qualidade para o visitante:</b> Há receptividade favorável e busca pela qualidade de forma natural e empírica;</p> <p><b>Manter a qualidade do meio ambiente da qual depende a população local e os visitantes:</b> Há reaproveitamento de lixo como adubo e ração para animais, além de tratamento de esgoto;</p> <p><b>A efetivação de aumento dos níveis de rentabilidade econômica da atividade turística para os residentes locais:</b> O relacionamento com os residentes locais favorece o aumento da rentabilidade econômica em virtude do fluxo de turistas;</p> <p><b>Assegurar a obtenção de lucros pelos empresários turísticos:</b> A atividade permite a subsistência e ampliação do empreendimento, logo assegura obtenção de lucro.</p>
C	<p><b>Melhorar a qualidade de vida da população local das pessoas que vivem e trabalham no local turístico:</b> São notáveis às preocupações dos empreendedores com a qualidade de vida da população do entorno e com seus colaboradores;</p> <p><b>Prover experiência de melhor qualidade para o visitante:</b> Por trabalhar também com terapias holísticas, o empreendimento busca promover um verdadeiro roteiro na qualidade da prestação dos seus serviços;</p> <p><b>Manter a qualidade do meio ambiente da qual depende a população local e os visitantes:</b> Existe uma constatare conscientização da população e dos turistas para preservação do meio ambiente e a manutenção da vegetação e de suas espécies;</p> <p><b>A efetivação de aumento dos níveis de rentabilidade econômica da atividade turística para os residentes locais:</b> Há envolvimento de residentes locais entre os colaboradores da atividade, além da compra de produtos que são produzidos pela comunidade do entorno do empreendimento;</p> <p><b>Assegurar a obtenção de lucros pelos empresários turísticos:</b> Instalada desde</p>

	2010 a atividade não é a única fonte de renda dos empreendedores, porém tem assegurado lucro e parte dele tem sido reinvestido na atividade.
--	--

**Fonte:** Elaborado pelos autores (2019).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sabe-se que o turismo é uma fonte de renda promissora, particularmente quando aliado a variáveis que permitam o seu amplo desenvolvimento. Nessa perspectiva, o estudo teve como objetivo central triangular e verificar dentro de conceitos e teorias, o caráter empreendedor e sustentável das organizações pesquisadas.

Assim, evidencia-se nos casos analisados que as empresas estudadas desenvolvem ações sustentáveis, aliando-se às práticas econômicas, sociais e ambientais. Com relação aos critérios ecológicos, conforme o modelo de Schlange (2006), as empresas A e C disponibilizam de uso da energia solar. Já com relação aos princípios do CBTS, nas três empresas há o respeito com a legislação vigente, pois a atividade necessita de licenças e alvarás para ao seu funcionamento. Com relação aos Objetivos do Turismo Sustentável, destaca a preocupação dos empresários em estar adequados e envolvidos para atender à proposta da sustentabilidade. Assim, vale ressaltar a importância das ações conscientes empregadas pelos empresários, principalmente no que concerne à preservação da área ambiental.

Os serviços ofertados são ambientalmente adequados, há forte preocupação dos empreendedores com os impactos que suas atividades podem gerar no meio ambiente, há correto descarte de lixo, aproveitamento e destinação correta dos resíduos gerados; além do envolvimento de membros das comunidades nas atividades, são asseguradas condições de trabalho seguras, há utilização de fontes alternativas de energia e em alguns casos utilização de transporte ecológico; fatos que quando confrontados com os modelos propostos por Schlange, CBTS e OMT nos levam a concluir que há enquadramento das organizações como aqueles que promovem o turismo sustentável.

No mais, é oportuno ressaltar que os resultados da presente pesquisa corroboram com os estudos propostos pelo CBTS, bem como pela OMT para diagnosticar a sustentabilidade de um determinado negócio. Assim, há esforços dos empresários no desenvolvimento da dimensão econômica, mas que também priorizam as dimensões ambiental e social e dessa forma se justifica a escolha do modelo de Schlange (2006). Conforme Cavalcanti e Teixeira

(2013), atenta-se que a sustentabilidade faz parte da gestão dos negócios pesquisados e que os empreendedores se preocupam tanto com as orientações do mercado, suas oportunidades e exigências dos *stakeholders* quanto com os efeitos que suas ações podem causar no meio em que estão inseridas.

Algumas limitações foram encontradas na consolidação do estudo, entre as quais o reduzido número de visitas aos empreendimentos, mas que permitiram o apanhado das informações necessárias. Para futuras pesquisas, recomenda-se que as mesmas ampliem a área ou a quantidade de empreendimentos pesquisados, outras temáticas também podem ser debatidas, como por exemplo, o perfil empreendedor e o regaste histórico dos empreendimentos do entorno.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAMSSON, A. (2007, June). **Researching sustainopreneurship – conditions, concepts, approaches, arenas and questions.** *Proceedings of the International Sustainable Development Research Conference*, Västerås, Sweden, 13.

ALVES, A. M.; MEDEIROS, J. L.; MARACAJÁ, K. F. B.; Planejamento turístico: um estudo sobre o Plano de Desenvolvimento Integrado do Turismo Sustentável do Pólo Seridó. **Caderno Virtual de Turismo**. Rio de Janeiro, v. 12, n. 1, p.17-29, abr. 2012.

BARON, R. A.; SHANE, S. A. **Empreendedorismo: Uma visão de processo.** Cengage Learning, SP, 2011.

BENI, M. C. **Análise estrutural do turismo.** São Paulo: Editora SENAC, 2002.

BORGES, A.L.M; SILVA, G.B. **MárioCarlos Beni: contribuição para o estudo do turismo.** Revista de Turismo Contemporâneo– RTC, Natal, v. 4, Ed. Especial, p. 41-61, abr. 2016.

BOSZCZOWSKI, A. K.; TEIXEIRA, R. M. **O empreendedorismo sustentável e o processo empreendedor: em busca de oportunidades de novos negócios como solução para problemas sociais e ambientais.** Revista Economia & Gestão, v. 12, n. 29, p. 109-127, 2012.

BRAGA, D. C. 2007. **Planejamento turístico: teoria e prática.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

CARVALHO, L. C. P. de; VASCONCELLOS, M. A. S. de. **Introdução à economia do turismo.** São Paulo: Saraiva, 2006.

CAVALCANTI, M. C. S.; TEIXEIRA, R. M. **Empreendedorismo sustentável a as dimensões de schlange: um estudo multicaseos em pequenas empresas sergipanas.** ANPAD. Bento Gonçalves/RS, 2013.

CRUZ, Rita de Cássia Ariza da. **As paisagens artificiais criadas pelo turismo – In: YÁZIGI, Eduardo (Org.). Turismo e Paisagem.** São Paulo: Contexto, 2002.

DALMORO, M. A **Visão da Sustentabilidade na Atividade Empreendedora: Uma Análise a Partir de Empresas Incubadas.** Revista Gestão Organizacional. Vol. 2 - N. 1 – Jan./Jun. – 2009.

DORNELAS, José C. A. **Empreendedorismo: transformando idéias em negócios.** Rio de Janeiro: Campus, 2001.

IGNARRA, Luiz Renato. **Fundamentos do Turismo.** 2.<sup>a</sup> ed. rev. e ampliada. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

MINISTÉRIO DO TURISMO (MTUR). **Moradores do sudeste são os que mais viajam pelo Brasil.** 2017. Acesso em 25 de Janeiro de 2019. Disponível em: <http://www.turismo.gov.br/%C3%BAltimas-not%C3%ADcias/7736-sudeste-concentra-maioria-dos-turistas-brasileiros.html>

MINISTÉRIO DO TURISMO (MTUR). **Turismo injetou US\$ 163 bilhões no Brasil em 2017.** 2018. Acesso em 25 de janeiro de 2019. Disponível em: [http://www.turismo.gov.br/%C3%BAltimas-not%C3%ADcias/11037-turismo-injetou-us\\$-163-bilh%C3%B5es-no-brasil-em-2017.html](http://www.turismo.gov.br/%C3%BAltimas-not%C3%ADcias/11037-turismo-injetou-us$-163-bilh%C3%B5es-no-brasil-em-2017.html)

OMT – ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DE TURISMO. **Guia de desenvolvimento do turismo sustentável.** Tradução de Sandra Netz. Porto Alegre: Bookman, 2003.

RODRIGUES, A. B. **Turismo: desenvolvimento local.** São Paulo: Hucitec, 1999.

RODRIGUES, A. P.; et. al. **Apoio da comunidade residente ao desenvolvimento turístico sustentável: um modelo de equações estruturais aplicado a uma cidade histórica do Norte de Portugal.** Tourism & Management Studies, 10 (2), 2014.

SCHLANGE, L. E. (2006). **What drives sustainable entrepreneurs.** *Proceedings of the Applied Business and Entrepreneurship Association International (ABEAI) Conference*, Kona, HI, USA, 3.

SHEPHERD, D. A., & PATZELT, H. (2011). **The new field of sustainable entrepreneurship: studying entrepreneurial action linking “what is to be sustained” with “what is to be developed”.** *Entrepreneurship Theory and Practice*, 35(1), 137-163. doi: 10.1111/j.1540-6520.2010.00426.x

THOMPSON, N., KIEFER, K., & YORK, J. G. (2011). **Distinctions not dichotomies: exploring social, sustainable, and environmental entrepreneurship.** In G. T. Lumpkin & J. A. Katz (Eds.), *Social and sustainable entrepreneurship - advances in entrepreneurship, firm emergence and growth* (Vol. 13, pp. 201-229). Bingley, UK: Emerald Group Publishing.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

## CAPÍTULO 13

### FORMAÇÃO DOCENTE PARA O ENSINO SUPERIOR: OS SABERES DO PROFESSOR DE CONTABILIDADE NA ATUAÇÃO DA DOCÊNCIA

[Sheila dos Santos Brazil](#), Mestranda em Ciências da educação, UTIC – PY  
[Katia Maria de Aguiar Freire](#), Mestranda em Ciências da Educação, UTIC – PY  
[Maria Durciane Oliveira Brito](#), Mestranda em Ciências da educação, UTIC – PY  
[Sthefany dos Santos Brazil](#), Graduanda em Biomedicina, UFDPAr  
[Laissa Holanda de Andrade](#), Especialista em Psicopedagogia Clínica e Institucional com Docência no Ensino Superior (UVA)

#### RESUMO

O presente artigo expõe sobre a formação docente para o ensino superior: os saberes do professor de contabilidade na atuação da docência, esta pesquisa se justifica por sua relevância, de que o desenvolvimento do profissional contábil tem relação direta com a atuação do docente em sala de aula e na formação de professores capacitados, e por consequência a qualidade desses profissionais em relação a formação de professores de contabilidade para a docência em educação superior. Entende-se que existem fragilidades nesse cenário. Essa investigação teve por objetivo, quais as fragilidades da atividade do magistério no curso de ciências contábeis e compreender quais as motivações e concepções em ser docente de contabilidade no ensino superior. Nesta perspectiva, torna-se necessário a observância teórica e os aspectos históricos da contabilidade e da trajetória acadêmica do discente no tocante ao futuro profissional docente na educação superior. A metodologia aplicada dotou-se de uma pesquisa bibliográfica, fundamentada nos teóricos como: Freire (1996); Ludicibus (2010), Guarnieri (2000); dentre outros que deram credibilidade a esse estudo. Nesse sentido, constatou-se que para um profissional de contabilidade adentrar na docência é necessário não apenas conhecimento técnico e científico, mas o desenvolvimento do ensino\aprendizagem.

**PALAVRAS CHAVE:** Formação Docente; Educação Superior; Docente em Ciências Contábeis.

#### INTRODUÇÃO

Neste contexto atual é fundamental abarcar e discorrer sobre a docência em ensino superior pela perspectiva da contabilidade, segundo Freire (1996), deve-se: “saber que ensinar não é transferir conhecimento, mas criar as possibilidades para a sua própria produção ou a sua construção”. O ensinar torna-se imprescindível ferramenta entre professor e aluno onde através do diálogo caminham para a construção do conhecimento. A qualidade dos profissionais docentes, ocorre por intermédio do desenvolvimento crítico e reflexivo.

Nesta área de ensino (contabilidade), a questão didática-pedagógicas ainda não são abordadas como necessárias e fundamentais, mediante essa realidade acerca da formação do professor contábil, torna-se indispensável a discussão sobre a trajetória do discente de contabilidade à docente.

Frente a esta perspectiva propõem-se fazer uma indagação acerca da temática a formação docente para o ensino superior pela perspectiva da contabilidade. Neste sentido, traçou-se como objetivo geral, analisar quais as fragilidades da atividade do magistério na contabilidade; e como objetivo específico: compreender quais as motivações e concepções em ser docente de contabilidade no ensino superior. Com base nesses objetivos, será aplicado a metodologia desse trabalho.

Este trabalho é um recorte do trabalho proposto para a dissertação de mestrado da pesquisadora, que versará sobre a prática pedagógica dos professores dos cursos superiores de Ciências Contábeis.

## **CONTEXTO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

A contabilidade é um conjunto ordenado de conhecimentos sistematizados com princípios e normas próprias, tem sido considerada como técnica ou como ciência, uma das ciências econômicas e administrativas; com a função de registrar, organizar, demonstrar, analisar e acompanhar as modificações que ocorrem no patrimônio da entidade e em virtude da atividade econômica ou social. Segundo Ludicibus et al. (2010, p. 1):

A contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidades de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc., tem um campo de atuação muito amplo

O curso de ciências contábeis habilita o profissional da contabilidade a cuidar das questões financeira, tributarias, econômicas e patrimoniais de uma empresa. Essas são apenas algumas das possíveis áreas de atuação de um contador, porém esse profissional do curso de ciências contábeis pode exercer outras atividades e existe um leque de possibilidades para o contador, exemplo disso são: auditoria, pesquisa, consultoria, controladoria, fiscal e outros. Como podemos observar, o profissional de ciências contábeis tem bastante capacidade de atuar tanto em regime de pessoa jurídica como em pessoa física ou empresas de pequeno,

médio e grande porte. Esta área está em constante evolução, então é importante esta atualizada, no que tange a legislação.

## **DE DISCENTE PARA A DOCÊNCIA**

O docente na educação superior é indispensável para a construção da formação e do saber, essa construção sofre interferência e efeitos externos como por exemplo da comunidade ao seu redor, a educação do aluno está atrelada entre as duas esferas, casa e instituição educadora. A arte de educar corresponde a uma atividade racional, porém, torna-se necessário ter didática para transmitir seus conhecimentos de forma clara e sucinta para que o desempenho e aprendizagem dos discentes serem satisfatórios. Segundo Labaree apud Imbernón (2002, p.12):

Há uma série de razões para crer que o caminho para a profissionalização dos docentes encontra-se cheio de crateras e areias movediças; os problemas próprios: que surgem ao tentar promover os critérios profissionais dentro de uma profissão tão massificada, a possibilidade de desvalorização das habilitações como consequência do aumento dos requisitos educativos, a herança niveladora dos sindicatos dos professores, a posição histórica da docência como forma de trabalho própria de mulheres, a resistência que oferecem os pais, os cidadãos e os políticos à reivindicação do controle profissional das escolas, o fato de a docência ter demorado a se incorporar a um campo infestado de trabalhos profissionalizados, a prévia profissionalização dos administradores das escolas e o excessivo poder da burocracia administrativa, a prolongada tradição de realizar reforma educacionais por meios burocráticos (...) e a diversidade de entornos em que se dar a formação dos professores.

Em termos, a formação dos docentes em ensino superior é uma atividade complexa e norteadas pelas dificuldades. O envolvimento do professor em pesquisas no âmbito educacional torna-se fundamental para a capacitação desse profissional, onde a construção, os saberes e a reflexão para o professor são ações que permeiam a aprendizagem e que exercem influência significativa na sociedade acadêmica e na formação de novos profissionais.

## **PRÁTICA DOCENTE NO ENSINO SUPERIOR**

O profissional do curso de ciências contábeis como professor do ensino superior, principalmente o que está iniciando na árdua tarefa de ensinar. Segundo Guarnieri (2000, p.9): “uma parte da aprendizagem só ocorre e só se inicia em exercício”. Em virtude disto, um profissional para se tornar professor e consolidar sua aprendizagem é necessário está em exercício, e em permanente processo de desenvolvimento pessoal e profissional.

O professor é um ser social, esse profissional tanto constitui, como é constituído, o docente tem uma função bastante árdua, pois depende dele a construção de uma sociedade melhor, ele também é construtor de cultura e de saberes. Segundo Guarnieri (2000, p.35):

Deste modo, tudo o que acontece com ele, suas experiências idiossincráticas se tornam o pano de fundo de seus pensamentos e ações. As suas crenças foram ao longo dessas experiências adquirindo significados; Por isso, ele muitas vezes faz como faz, acredita que deste modo, que é bom, porque aprendeu assim e porque pensa assim. Esse dado não pode ser esquecido: estudar as concepções do professor implica vê-lo nesse todo enquanto filho, aluno e cidadão.

Todo sistema de educação está atrelado entre uma concepção do homem e do mundo, o professor não constrói seus saberes somente no seu modo de vida, na sua cultura e nem tão somente na escola, sua formação acadêmica tem valor e marca decisiva na construção do docente. A educação do ponto de vista social Segundo Haydt (2006, p.12):

É a ação que as gerações adultas exercem sobre as gerações jovens, orientando sua conduta, por meio da transmissão do conjunto de conhecimentos, normas, valores, crenças, usos e costumes aceitos pelo grupo social. Neste sentido, o termo educação tem sua origem no verbo latino Educare, que significa alimentar, criar: Esse verbo expressa, portanto, a ideia de que a educação é algo externo, concedido a alguém.

O desenvolvimento das aptidões e o potencial de cada pessoa, tem ligação direta com a educação. Onde a professor através de uma ação deliberada e organizada ensina por meio de métodos adequados e orienta a aprendizagem dos alunos. A didática, segundo Haydt (2006, p.13): “É uma seção ou ramo específico da pedagogia, e se refere aos conteúdos do ensino e aos processos próprios para a construção do conhecimento”.

## **METODOLOGIA**

Este artigo utilizou-se da pesquisa bibliográfica, fundamentada nos teóricos como: Freire (1996); Ludicibus (2010); Guarnieri (2000), dentre outros que deram credibilidade a esse estudo.

Esta pesquisa foi de natureza e abordagem qualitativa e baseia-se na observação não participante, buscou em seus instrumentos a compreensão das dificuldades em se tornar um docente capacitado, sem preocupar-se com dados quantitativos. Quanto a finalidade, ela foi do tipo pura, pois os pesquisadores tinham como objetivo, apenas ampliar os seus conhecimentos a respeito da temática proposta. Diante do exposto, Kauark et all (2010, p. 88) afirmam que a



pesquisa pura é aquela: “[...] objetiva gerar conhecimentos novos uteis para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista”.

A metodologia corresponde a etapa de organização e preparo para a coleta de dados da pesquisa, em outras palavras, especifica a trajetória que os pesquisadores percorreram, trazendo à tona os métodos e as técnicas escolhidas. Segundo Ferreira (2005, p. 194): “[...] a metodologia por si só não faz sentido, mas se torna indispensável como meio para a produção do conhecimento científico”. Este artigo está pautado numa abordagem qualitativa, bibliográfica e de observação não participante, sendo utilizados os instrumentos de observação não participante e questionário semi-estruturado, com docentes de ciências contábeis em exercício.

## **RESULTADOS E DISCUSSÃO**

A partir da observação realizada do profissional de ciências contábeis e dos discentes concluintes, ou seja, em fase final da graduação, pudemos confrontar as informações colhidas com as concepções apresentadas na fundamentação teórica. Dentre os eixos pesquisados, podemos salientar nesta pesquisa o eixo que trata das dificuldades e desafios do docente iniciante e do concluinte do curso de ciências contábeis para a prática docente.

Diante do exposto foi realizado uma pesquisa semiestruturada com uma amostragem de dois professores iniciantes de contabilidade, a primeira pergunta foi para saber quais as fragilidades da atividade do magistério no curso de ciências contábeis? E compreender quais as motivações e concepções em ser docente de contabilidade no ensino superior.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Conclui-se que a prática docente deve-se ao desenvolvimento crítico e reflexivo. O profissional docente da área de ciências contábeis deve saber que ensinar, não se limita apenas na transferência de conhecimento, mas nas construções e produções de sua própria autoria no âmbito científico. O ensinar torna-se imprescindível ferramenta entre professor e aluno onde através do diálogo caminham para a construção do conhecimento. A questão didática-pedagógica, ainda, é um desafio nesta área, porém necessário e fundamental para a prática da docência. Mediante essa realidade acerca da formação do professor contábil, torna-se indispensável busca pelo desenvolvimento acadêmico e científico do professor e do aluno concluinte deste curso citado.

## REFERÊNCIAS

FERREIRA, Racilda. **Orientações Metodológicas para a Estruturação dos Trabalhos Acadêmicos:** Construindo conceitos, produzindo conhecimentos e formando pesquisadores. Fortaleza: Premius, 2005. p.194 e 31

FREIRE, Paulo. **Pedagogia da Autonomia: Saberes necessários à prática educativa** .4. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1996. p.

GUARNIERI, Maria. **Aprendendo a Ensinar:**O caminho nada suave da docência. 1. ed. Campinas - SP, Autores Associados, 2000. p.9.

HAYDT, Regina. **Didática Geral**. 8.ed. São Paulo, Ática, 2006. p.12,13,35.

KAUARK, Fabiana et all. **Metodologia da Pesquisa:** guia prático. 1. Ed. Itabuna – Bahia, Via Litterarum, 2010. p. 88.

IMBERNÓN, Francisco. **Formação Docente e Profissional:**Formar-se para a mudança e a incerteza. 3. ed. São Paulo, Cortez Editora, 2002. p.12.

LUDICIBUS, Sergio et all; **Contabilidade Introdutoria**. 11. ed. São Paulo, Atlas, 2010. p.1.

## CAPÍTULO 14

### GERAÇÃO DE VALOR A PARTIR DA ADMINISTRAÇÃO DO DISPONÍVEL NUMA SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO

Allisson Silva dos Santos, Bacharel em Administração, IFPB  
Ana Lúcia Ladislau de Azevedo, Bacharela em Administração, IFPB  
Reginaldo Elias Chaves, Bacharel em Administração, IFPB  
Thiago Gomes Gama, Graduando em Administração, IFPB  
Vamberto Cavalcanti Marques, Graduando em Administração, IFPB  
Odilon Saturnino Silva Neto, Doutor em Administração, UFPE

#### RESUMO

Dentro dos estudos relacionados às finanças, encontra-se a gestão do caixa, que de acordo com Ross et al. (2013) está baseada na garantia de que o investimento em caixa seja o mais baixo possível, para que haja investimentos temporários em títulos negociáveis. O modelo de gestão de caixa utilizado para este estudo foi o de Miller e Orr, que ainda prevalece nos dias atuais para definição de saldos. Tem-se que a organização na qual este estudo se fundamentou foi uma SPE – Sociedade de Propósito Específico, sendo uma forma de associação a qual se cria uma empresa que é constituída para o cumprimento de um determinado objetivo, determinando um prazo para o encerramento da sociedade, e a execução completa do seu objetivo (CATARINA; FIGUEIREDO, 2016). Essa pesquisa foi definida como de natureza aplicada, de abordagem qualitativa e exploratória e quanto aos procedimentos técnicos, como estudo de caso e documental, sendo utilizados balanços, demonstrações contábeis e patrimoniais das competências de 2010 a 2016. Destarte, este estudo vislumbrou contribuir com o seguinte objetivo: Verificar a geração de valor a partir do estilo de administração do disponível de Miller e Orr em uma situação hipotética adotada pela SPE. Entende-se que as organizações precisam se preocupar em utilizar sua disponibilidade da melhor maneira possível, deixando apenas o necessário em caixa e distribuindo o restante em aplicações de títulos negociáveis. Neste sentido, o modelo de Miller e Orr (1966) se baseia em encontrar o valor mínimo, máximo e o ideal para o caixa. Foi possível constatar que a empresa nunca realizou aplicações, como também, no período de 2010, as diferenças entre entradas e saídas mensais foram negativas, pelo fato de as despesas serem maiores que as receitas, e, a partir de 2011, em alguns momentos, as receitas foram maiores que as despesas. Já, considerando os valores mensais de saldo acumulado, a empresa se encontrou com valores positivos para realizar aplicações apenas em fevereiro de 2014 a 2016. Na aplicação do modelo de Miller e Orr, a empresa teria efetuado 31 (trinta e uma) aplicações, sendo o valor total aplicado de R\$ 1.577.763,70, e o valor total estimado de juros (retorno), utilizando das médias de taxa SELIC, de R\$ 613.119,53, resultando na soma dos dois valores em R\$ 2.190.883,23, considerando a não movimentação para o caixa dos valores em aplicação desde a primeira aplicação efetuada em fevereiro de 2014 até o início de janeiro de 2018, sendo uma visível vantagem sobre o modelo de gestão utilizado. Assim, constata-se que a SPE poderia ter gerado ganhos maiores com uma boa gestão de caixa, se assim, o modelo de Miller e Orr fosse utilizado.

**PALAVRAS-CHAVE:** Administração do Disponível. Modelo de Miller e Orr. Sociedade de Propósito Específico.

## **INTRODUÇÃO**

No âmbito mercantil cada vez mais competitivo, as organizações estão cada vez mais preocupadas em como gerir suas finanças de maneira que haja equilíbrio em seu cotidiano, e a gestão financeira vem contribuir através de métodos, modelos e ferramentas que proporcionem a melhor adequação dos recursos. Dentro dos estudos relacionados às finanças, encontra-se a gestão do caixa, que de acordo com Ross et al. (2013) está baseada na garantia de que o investimento em caixa seja o mais baixo possível, para que haja investimentos temporários em títulos negociáveis e em aplicações financeiras, por exemplo, e a instituição funcione de modo eficiente.

Miller e Orr (1966) desenvolveram um modelo construindo a ideia de que o saldo em caixa poderia atingir um valor máximo, onde os recursos acima deste valor deveriam ser transferidos para outros ativos de liquidez e, saldos mínimos, onde os recursos voltariam para o caixa (LOPES, 2003).

A organização na qual este estudo se fundamenta é uma SPE – Sociedade de Propósito Específico, ou seja, trata-se de uma empresa criada única e exclusivamente para um determinado fim, que traz consigo todas as premissas do direito comercial vigente, assim como direitos e obrigações legais e seus efeitos perante a sociedade e organismos de controle e fiscalização. Conforme Fazano (2012), este tipo de empresa é formado por duas ou mais pessoas físicas e/ou jurídicas que agregam suas habilidades, como também seus recursos financeiros, tecnológicos, industriais e intelectuais, entre outros, para alcançar objetivos específicos e determinados.

No caso ora posto, a ótica se volta à administração do disponível deste tipo de organização, entendendo a forma de gerir os recursos provenientes da atividade desenvolvida, isto é, qual destino é dado aos resultados operacionais, que de uma forma ou de outra incrementarão as carteiras patrimoniais dos seus sócios.

Destarte, vislumbra-se contribuir com o alcance do seguinte objetivo: Verificar a geração de valor a partir do estilo de administração do disponível de Miller e Orr em uma situação hipotética adotada pela SPE.

Justifica-se o estudo por sua importância na área de gestão, por proporcionar conhecimentos sobre um ramo empresarial onde não se vê muita investigação pelos órgãos acadêmicos, e também pelo fato de que as informações obtidas podem contribuir para a tomada de decisões dos interessados e já envolvidos em Sociedades de Propósito Específico.

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

A fundamentação teórica deste artigo traz consigo tópicos relevantes sobre a Sociedade de Propósito Específico, o fluxo de caixa e a demonstração de um modelo popularizado e reconhecido de gestão do caixa, denominado de modelo de Miller e Orr.

### **Sociedade de propósito específico**

A Sociedade de Propósito Específico (SPE) é uma forma de associação a qual se cria uma empresa que é constituída para o cumprimento de um determinado objetivo, determinando um prazo para o encerramento da sociedade, e a execução completa do seu objetivo (CATARINA; FIGUEIREDO, 2016). A partir desta sociedade, pessoas jurídicas e pessoas físicas e/ou ambas entre si, podem se associar desde que configure uma sociedade limitada, instituindo um novo modelo constitucional na forma de fazer negócio.

Uma SPE, além de trazer em seu cerne uma sociedade de gênero empresarial de atividade específica, cuja peculiaridade lhe confere caráter exclusivo para tal fim, também é utilizada para isolar a mesma dos riscos inerentes aos quais seus sócios estão sujeitos em suas atividades externas a ela (HOOG, 2010).

O capital social da SPE pode ser integralizado pelos sócios desde que atribuam valor econômico e, uma vez integralizado, as contribuições dos mesmos passam a compor o patrimônio da sociedade, tornando-a legítima proprietária. Além disso, a Sociedade de Propósito Específico tem uma contabilidade própria e sem qualquer peculiaridade em relação aos demais tipos societários personificados previstos na legislação (FAZANO, 2012).

Em virtude do caráter ilimitado do Direito das Obrigações, as pessoas procuram constituir associações empresárias objetivando alcançar resultados societários mais sólidos com o menor custo possível (FAZANO, 2012), propiciando com isto, cada vez mais o uso deste instrumento. Tratar de uma situação tida como peculiar, é na verdade enveredar no campo contábil, jurídico e comercial, vez que, as necessidades são distintas e para cada uma

delas, busca-se uma resposta ou saída legal para a sua devida compreensão, fundamentação e execução.

## Fluxo de caixa

Considerando a importância da vertente sobre os recursos empresariais e de onde eles surgem, nasce a preocupação em estudar o fluxo de caixa das organizações. Para Ross et al. (2013), o fluxo de caixa é a diferença entre a quantidade de valor monetário que entrou e a quantidade que saiu. Havendo a necessidade de compreender para onde estão caminhando os recursos financeiros de uma organização e partindo para o objetivo de elevar o nível organizacional, segundo o SEBRAE (2011) este procedimento denominado de fluxo é considerado como uma ferramenta de gestão financeira que pode auxiliá-la na projeção para períodos futuros através dos *inputs* e *outputs* de recursos financeiros da empresa, apresentando indicadores de como será o saldo de caixa para o período projetado. Na Figura 1 é apresentado um modelo sugestivo de fluxo de caixa.

**Figura 1:** Modelo de Fluxo de Caixa

1º SEMESTRE									
		NOV	DEZ	JANEIRO	FEV	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
FATURAMENTO	%	40.000,00	40.000,00	40.000,00	32.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	40.000,00
COMPRAS		12.000,00	12.000,00	12.000,00	9.600,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	12.000,00
FLUXO DE CAIXA									
		NOV	DEZ	JANEIRO	FEV	MARÇO	ABRIL	MAIO	ABUNHO
à vista	0	–	–	–	–	–	–	–	–
à prazo - 30 dias	50%		20.000,00	20.000,00	20.000,00	16.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
à prazo - 60 dias	50%			20.000,00	20.000,00	20.000,00	16.000,00	10.000,00	10.000,00
	0				–	–	–	–	–
<b>I - TOTAIS DAS ENTRADAS</b>				<b>40.000,00</b>	<b>40.000,00</b>	<b>36.000,00</b>	<b>26.000,00</b>	<b>20.000,00</b>	<b>20.000,00</b>
Compras à vista	100%		12.000,00	12.000,00	9.600,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00	12.000,00
Frete	3%			1.200,00	600,00	600,00	600,00	600,00	1.200,00
Impostos s/Vendas	15,00%			6.000,00	6.000,00	4.800,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Comissões s/Vendas	10%			4.000,00	4.000,00	3.200,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00
Salários e Encargos				6.500,00	6.500,00	6.500,00	6.500,00	6.500,00	6.500,00
Despesas mensais				4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00
Retirada dos Sócios				2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00
<b>II - TOTAIS DE SAÍDAS</b>				<b>36.200,00</b>	<b>33.560,00</b>	<b>27.600,00</b>	<b>24.600,00</b>	<b>24.600,00</b>	<b>31.200,00</b>
<b>III - RESULTADO OPERACIONAL</b>				<b>3.800,00</b>	<b>6.440,00</b>	<b>8.400,00</b>	<b>1.400,00</b>	<b>(4.600,00)</b>	<b>(11.200,00)</b>
Saldo inicial				2.500,00	6.300,00	12.740,00	21.140,00	22.540,00	17.940,00
<b>IV - SALDO FINAL DE CAIXA</b>				<b>6.300,00</b>	<b>12.740,00</b>	<b>21.140,00</b>	<b>22.540,00</b>	<b>17.940,00</b>	<b>6.740,00</b>

Fonte: SEBRAE (2011)

Um dos princípios de aplicações avaliativas de empresas é analisar os impactos das decisões estratégicas, financeiras e operacionais na importância da concepção do objetivo principal das organizações: a maximização do valor (PASIN, 2004). Analisando os sistemas financeiros de fluxos pode-se elencar os dispositivos de projeções para desenvolver financeiramente e aprimorar as decisões que podem gerar recursos positivos para uma

organização. De acordo com Martelanc et al. (2004), os fluxos de caixa projetados irão depender da análise e projeções de receitas, margens e investimentos, da estimação da taxa de custo de capital apropriada, todas estas sendo decisões de elevado impacto no cálculo do valor da empresa.

A partir dos indicadores apresentados nestes demonstrativos pode-se gerar informações que permitem reações e atitudes mais assertivas por parte de gestores, sempre com o objetivo de maximização dos índices financeiros positivos e minimização dos fatores influenciadores dos índices negativos. Deste modo, considera-se que a partir das informações do fluxo de caixa, o empresário ou gestor do negócio pode elaborar a estruturação gerencial de resultados, analisar os pontos sensíveis da organização, elaborar cálculos de rentabilidade, a lucratividade, o ponto de equilíbrio e o prazo de retorno dos investimentos desenvolvidos (SEBRAE, 2011).

### **MODELO DE ADMINISTRAÇÃO DO DISPONÍVEL DE MILLER E ORR**

No que diz respeito ao modelo de administração de caixa de Miller e Orr, ele se baseia em encontrar o valor mínimo para o caixa, o valor máximo e o valor ideal. De acordo com Miller e Orr (1966) esta metodologia resulta de que quando o limite superior for atingido, haverá uma transferência de dinheiro para aplicações em títulos, e quando o limite inferior é acionado, deverá ocorrer uma transferência das aplicações para o caixa.

Este modelo tem como objetivo definir o valor ideal para o limite superior e para o inferior, em que nenhuma decisão deve ser tomada se o saldo de caixa estiver entre os limites. Para calculá-los é necessário ter ciência dos custos fixos existentes em transações, dos custos de oportunidade e da variação estimada para os recursos em caixa (ASSAF NETO, 2010). Pontos importantes para este modelo podem ser representados pelas letras: L (limite inferior), h (limite superior) e Z (valor ótimo).

Nas situações em que o limite superior for alcançado ou quando o limite inferior for ultrapassado, o ideal é que o valor do caixa, após as transações, seja direcionado ao valor ótimo de Z (ASSAF NETO, 2010). Conforme o mesmo autor, o valor de Z pode ser encontrado com o cálculo abaixo, considerando que:  $b$  é o custo fixo de transações,  $\sigma^2$  é a variância dos valores líquidos diários de caixa e  $i$  é a taxa de juros diária de títulos negociáveis.

$$Z = \left( \frac{3 \times b \times \sigma^2}{4 \times i} \right)^{1/3} \text{ ou } Z = \sqrt[3]{\frac{3 \times b \times \sigma^2}{4 \times i}} \quad (1)$$

E para encontrar o valor de  $h$ , segundo Ross et al. (2013), é necessário utilizar a formulação abaixo, onde o limite inferior é definido pela organização.

$$h = 3 \times Z - 2 \times L \quad (2)$$

As organizações ao adotarem este tipo de modelo poderão tomar melhores decisões diante de cenários econômicos incertos e dentro de uma perspectiva de valor ideal com limite de máximo e de mínimo, onde as ações deverão ocorrer nos momentos definidos pelos cálculos apresentados.

## **METODOLOGIA**

Desenvolvido numa Sociedade de Propósito Específico, mais precisamente na empresa Serra da Luz Empreendimentos e Participações SPE Ltda., este estudo se caracteriza como de natureza aplicada por objetivar a geração de conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos (SILVA; MENEZES, 2001).

Quanto à abordagem, define-se o mesmo como qualitativa, pois se utiliza de palavras e linguagens textuais para descrever, analisar e interpretar os dados coletados. E, principalmente, por haver uma ligação entre a realidade e o sujeito (SILVA; MENEZES, 2001).

Em relação aos objetivos, a pesquisa designa-se como exploratória por ter o objetivo de desenvolver e esclarecer tópicos e definições, considerando o problema exposto, proporcionando uma visão global de um fato específico (GIL, 2008). Como, por exemplo, o valor gerado a partir da situação hipotética de adoção do estilo de administração do disponível de Miller e Orr por uma SPE.

Quanto aos procedimentos técnicos, esta pesquisa é: um estudo de caso, visto que analisará um ou poucos objetos, identificando possíveis fatores que os influenciam, tendo seus resultados passíveis de confirmação por outros estudos (GIL, 2002); é documental, por explorar fontes documentais da empresa que ainda não receberam tratamento analítico de cunho científico, como: contratos, balanços, demonstrações contábeis e patrimoniais, e que ganharam importância nesta pesquisa (GIL, 2008); e, ainda, é uma pesquisa bibliográfica, por



ter sido desenvolvida, desde a introdução até as considerações finais, com base em materiais já elaborados como livros e artigos científicos (GIL, 2002).

De forma geral, para a obtenção dos dados, foram utilizados os balanços, demonstrações contábeis e patrimoniais das competências de 2010 a 2016 para demonstrar os fluxos de caixa e calcular os saldos ideais de caixa seguindo o modelo de Miller e Orr. Finalmente, através do software aplicativo Excel realizaram-se os cálculos necessários para desenvolver a análise.

## **ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

A presente análise traz como proposta responder o objetivo geral definido na introdução deste trabalho, e, assim construir o entendimento de gestão do caixa sobre o cenário exposto neste estudo.

### **CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO ESTUDADA**

O objeto de estudo desta pesquisa é denominado de Serra da Luz – Empreendimentos e Participações SPE Ltda, sendo uma empresa incorporadora, devidamente estabelecida e constituída conforme a lei, criada em 2008, como sociedade empresária de propósito específico limitada, cujo objetivo foi a formatação, viabilização, financiamento e execução de um empreendimento imobiliário, no segmento de loteamento em regime de condomínio horizontal fechado, na cidade de Guarabira, estado da Paraíba. “O Serra da Luz Residence Privê”, fruto da conjugação de esforços das empresas sócias, controladoras e detentoras dos direitos dos seus ativos.

A estrutura disponível para a gestão da empresa, se dá através de uma sala comercial na cidade de João Pessoa, onde está localizada sua sede jurídica. A sede operacional encontra-se na cidade de Guarabira, constituída de ambiente de recepção, sala de espera e atendimento rápido e comercial para corretagem, sala da direção, sala de apoio administrativo e financeiro, arquivo, copa, banheiro e almoxarifé. Dentro do seu corpo colaborativo, há um funcionário para o serviço externo, uma secretária com atribuições do atendimento comercial, contas a pagar e a receber, acrescido da elaboração de relatórios financeiros, acompanhamento dos recebíveis e da inadimplência e suas cobranças e envio de documentação pertinente a contabilidade, que é terceirizada. Pela direção, cabe analisar os relatórios, criticar, estabelecer metas, definir encaminhamentos e soluções administrativas e financeiras, assim como emitir pareceres aos sócios e decidir os destinos dos resultados auferidos.

**Tabela 1:** Fluxo de caixa da Serra da Luz LTDA

	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10
ENTRADAS	39.584,12	21106,01	46201,41	26185,71	37114,8	51019,72
SAÍDAS	R\$ 72.411,02	68277,88	169792,49	90287,78	150124,22	153305,18
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>-R\$ 32.826,90</b>	<b>-47171,87</b>	<b>-123591,08</b>	<b>-64102,07</b>	<b>-113009,42</b>	<b>-102285,46</b>
	jul/10	ago/10	set/10	out/10	nov/10	dez/10
ENTRADAS	29346,94	44079,15	24438,72	27974,98	43242,35	64471,45
SAÍDAS	184284,7	89556,84	99060,65	71319,72	119167,45	181929,29
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>-154937,76</b>	<b>-45477,69</b>	<b>-74621,93</b>	<b>-43344,74</b>	<b>-75925,1</b>	<b>-117457,84</b>
	jan/11	fev/11	mar/11	abr/11	mai/11	jun/11
ENTRADAS	R\$ 59.198,00	71526,28	46966,13	153355,73	166237,03	82320,84
SAÍDAS	R\$ 176.583,54	86556,19	77178,27	100332,55	74882,46	151558,76
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>-R\$ 117.385,54</b>	<b>-15029,91</b>	<b>-30212,14</b>	<b>53023,18</b>	<b>91354,57</b>	<b>-69237,92</b>
	jul/11	ago/11	set/11	out/11	nov/11	dez/11
ENTRADAS	79417,22	124979,3	96092,9	99013,18	115556,25	141474,76
SAÍDAS	65561,8	55408,16	73001,77	75335,18	78018,61	76095,88
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>13855,42</b>	<b>69571,14</b>	<b>23091,13</b>	<b>23678</b>	<b>37537,64</b>	<b>65378,88</b>
	jan/12	fev/12	mar/12	abr/12	mai/12	jun/12
ENTRADAS	R\$ 72.539,38	70984,6	80650,32	61674,04	189169,52	73547,57
SAÍDAS	R\$ 62.539,12	57414,2	49308,09	58509,48	75373,44	92933,51
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>R\$ 10.000,26</b>	<b>13570,4</b>	<b>31342,23</b>	<b>3164,56</b>	<b>113796,08</b>	<b>-19385,94</b>
	jul/12	ago/12	set/12	out/12	nov/12	dez/12
ENTRADAS	210574,23	74844,68	66253,09	185817,63	68092,41	73959,45
SAÍDAS	106291,67	102162,58	104311,43	98471,53	99727,87	65446,26
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>104282,56</b>	<b>-27317,9</b>	<b>-38058,34</b>	<b>87346,1</b>	<b>-31635,46</b>	<b>8513,19</b>
	jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	mai/13	jun/13
ENTRADAS	R\$ 87.929,54	102940,54	98660,91	51069,54	59912,55	36557,68
SAÍDAS	R\$ 48.554,21	38635,22	46821,31	54417,3	39979,55	38453,08
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>R\$ 39.375,33</b>	<b>64305,32</b>	<b>51839,6</b>	<b>-3347,76</b>	<b>19933</b>	<b>-1895,4</b>
	jul/13	ago/13	set/13	out/13	nov/13	dez/13
ENTRADAS	41899,11	29767,24	112027,41	30510,2	30737,98	86244,03
SAÍDAS	30588,96	51569,46	14654,82	22473,71	24700,06	17414,83
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>11310,15</b>	<b>-21802,22</b>	<b>97372,59</b>	<b>8036,49</b>	<b>6037,92</b>	<b>68829,2</b>
	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14
ENTRADAS	R\$ 43.486,76	312981,29	92470,16	28123,85	46975,03	44412,54
SAÍDAS	R\$ 16.943,43	27982,07	62310,54	19351,3	18239,58	19889,93
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>R\$ 26.543,33</b>	<b>284999,22</b>	<b>30159,62</b>	<b>8772,55</b>	<b>28735,45</b>	<b>24522,61</b>
	jul/14	ago/14	set/14	out/14	nov/14	dez/14
ENTRADAS	47818,76	86865,88	35942,83	43824,33	209785,33	111499,96
SAÍDAS	16361,85	8761,46	9637,01	13710,46	23654,06	17785,56
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>31456,91</b>	<b>78104,42</b>	<b>26305,82</b>	<b>30113,87</b>	<b>186131,27</b>	<b>93714,4</b>
	jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15
ENTRADAS	R\$ 50.634,43	83683,57	66698,61	80592,74	64788,26	76998,85
SAÍDAS	R\$ 22.540,69	9340,32	15579	12780,82	12225,84	10713
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>R\$ 28.093,74</b>	<b>74343,25</b>	<b>51119,61</b>	<b>67811,92</b>	<b>52562,42</b>	<b>66285,85</b>
	jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
ENTRADAS	74191,54	55705,52	157460,67	75781,02	111308,24	65868,1
SAÍDAS	15819,19	26230,54	35594,78	46303,38	33399,35	36348,72
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>58372,35</b>	<b>29474,98</b>	<b>121865,89</b>	<b>29477,64</b>	<b>77908,89</b>	<b>29519,38</b>
	jan/16	fev/16	mar/16	abr/16	mai/16	jun/16
ENTRADAS	R\$ 54.396,47	68325,51	45109,96	30782,94	69682,98	75570,92
SAÍDAS	R\$ 43.925,32	32356,16	27150,78	30025,76	26445,53	26946,68
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>R\$ 10.471,15</b>	<b>35969,35</b>	<b>17959,18</b>	<b>757,18</b>	<b>43237,45</b>	<b>48624,24</b>
	jul/16	ago/16	set/16	out/16	nov/16	dez/16
ENTRADAS	28405,68	63100,43	29194,8	24271,82	36363,52	26655,93
SAÍDAS	25021,17	20734,49	17501,07	13136,49	10212,69	11848,9
<b>SALDO DO MÊS</b>	<b>3384,51</b>	<b>42365,94</b>	<b>11693,73</b>	<b>11135,33</b>	<b>26150,83</b>	<b>14807,03</b>

Fonte: Dados fornecidos pela SPE (2018)

Considerando a sua estrutura financeira e o seu fluxo de caixa presente na Tabela 1, foi possível perceber que no período de 2010, as diferenças entre entradas e saídas mensais foram negativas, pelo fato de as despesas serem maiores que as receitas, e, a partir de 2011, em alguns momentos, as receitas foram maiores que as despesas, não ocorrendo uma boa gestão por parte dos empresários, neste caso. E, em termos de investimento, é importante deixar claro que a empresa estudada nunca realizou aplicações financeiras durante os períodos analisados.

## APLICAÇÃO DO MODELO DE MILLER E ORR

Ao realizar a situação hipotética de utilização do modelo de Miller e Orr de gestão de caixa, foi possível obter os valores da Tabela 2, levando em consideração os valores mensais de receitas e despesas presentes nos documentos da SPE Serra da Luz. Para calculá-los, foi preciso dar importância aos dados abaixo.

- Taxa de juros mensal (custo de oportunidade), considerando a SELIC conforme cada ano, gerando uma média mensal, elevando o valor encontrado a 12, pelo motivo do ano possuir 12 meses, e dividindo o valor encontrado também por 12;
- O custo fixo de conversão, estimado considerando a média dos valores fixos estabelecidos por 20 (vinte) corretoras, segundo o site Investir para Enriquecer;
- O limite mínimo se adequou à necessidade percebida pela organização, sendo definido como R\$ 5000,00 para todos os anos.

**Tabela 2:** Aplicação do Modelo de Miller e Orr

Ano	Custo Fixo	Taxa de Juros (Retorno Anual)	Taxa de Juros (Retorno Mensal)	Limite Mínimo	Limite Máximo	Nível Ótimo de Caixa
2010	R\$ 11,85	9,78%	0,82%	R\$ 5.000,00	R\$ 25.372,75	R\$ 11.790,92
2011	R\$ 11,85	11,62%	0,97%	R\$ 5.000,00	R\$ 35.175,04	R\$ 15.058,35
2012	R\$ 11,85	8,48%	0,71%	R\$ 5.000,00	R\$ 35.699,39	R\$ 15.233,13
2013	R\$ 11,85	8,21%	0,68%	R\$ 5.000,00	R\$ 25.965,10	R\$ 11.988,37
2014	R\$ 11,85	10,91%	0,91%	R\$ 5.000,00	R\$ 46.783,76	R\$ 18.927,92
2015	R\$ 11,85	13,29%	1,11%	R\$ 5.000,00	R\$ 15.392,32	R\$ 8.464,11
2016	R\$ 11,85	14,03%	1,17%	R\$ 5.000,00	R\$ 7.774,54	R\$ 5.924,85

**Fonte:** Elaborada pela pesquisa (2018)

Pode-se perceber que, durante os anos estudados, o nível ótimo de caixa variou de R\$ 5.924,85 a R\$ 18.927,92, como também, seu limite máximo variou de R\$ 7.774,54 a R\$ 46.783,76, permanecendo estático o valor de limite mínimo. É possível perceber, também, que as oportunidades de retorno foram crescentes de 2013 a 2016.

Para visualizar os ganhos que poderiam ser obtidos através das aplicações cabíveis nesse panorama, foi elaborada a Tabela 3, com os respectivos valores calculados.

**Tabela 3:** Valores simulados considerando o modelo de Miller e Orr

Período	Saldo Inicial de Caixa	Fluxo de Caixa			Saldo Acumulado	Aplicação Miller-e-Orr			
		Entrada	Saída	Líquido		Converter em Aplicação	Converter em caixa	Custo de Transação	Nível final de caixa
jan/14	-R\$ 210.799	R\$ 43.487	R\$ 16.943	R\$ 26.543	-R\$ 184.255	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	-R\$ 184.255
fev/14	-R\$ 184.255	R\$ 312.981	R\$ 27.982	R\$ 284.999	R\$ 100.744	R\$ 81.816	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 18.928
mar/14	R\$ 18.928	R\$ 92.470	R\$ 62.311	R\$ 30.160	R\$ 49.088	R\$ 30.160	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 18.928
abr/14	R\$ 18.928	R\$ 28.124	R\$ 19.351	R\$ 8.773	R\$ 27.700	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 27.700
mai/14	R\$ 27.700	R\$ 46.975	R\$ 18.240	R\$ 28.735	R\$ 56.436	R\$ 37.508	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 18.928
jun/14	R\$ 18.928	R\$ 44.413	R\$ 19.890	R\$ 24.523	R\$ 43.451	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 43.451
jul/14	R\$ 43.451	R\$ 47.819	R\$ 16.362	R\$ 31.457	R\$ 74.907	R\$ 55.980	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 18.928
ago/14	R\$ 18.928	R\$ 86.866	R\$ 8.761	R\$ 78.104	R\$ 97.032	R\$ 78.104	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 18.928
set/14	R\$ 18.928	R\$ 35.943	R\$ 9.637	R\$ 26.306	R\$ 45.234	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 45.234
out/14	R\$ 45.234	R\$ 43.824	R\$ 13.710	R\$ 30.114	R\$ 75.348	R\$ 56.420	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 18.928
nov/14	R\$ 18.928	R\$ 209.785	R\$ 23.654	R\$ 186.131	R\$ 205.059	R\$ 186.131	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 18.928
dez/14	R\$ 18.928	R\$ 111.500	R\$ 17.786	R\$ 93.714	R\$ 112.642	R\$ 93.714	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 18.928
jan/15	R\$ 18.928	R\$ 50.634	R\$ 22.541	R\$ 28.094	R\$ 47.022	R\$ 38.558	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
fev/15	R\$ 8.464	R\$ 83.684	R\$ 9.340	R\$ 74.343	R\$ 82.807	R\$ 74.343	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
mar/15	R\$ 8.464	R\$ 66.699	R\$ 15.579	R\$ 51.120	R\$ 59.584	R\$ 51.120	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
abr/15	R\$ 8.464	R\$ 80.593	R\$ 12.781	R\$ 67.812	R\$ 76.276	R\$ 67.812	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
mai/15	R\$ 8.464	R\$ 64.788	R\$ 12.226	R\$ 52.562	R\$ 61.027	R\$ 52.562	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
jun/15	R\$ 8.464	R\$ 76.999	R\$ 10.713	R\$ 66.286	R\$ 74.750	R\$ 66.286	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
jul/15	R\$ 8.464	R\$ 74.192	R\$ 15.819	R\$ 58.372	R\$ 66.836	R\$ 58.372	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
ago/15	R\$ 8.464	R\$ 55.706	R\$ 26.231	R\$ 29.475	R\$ 37.939	R\$ 29.475	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
set/15	R\$ 8.464	R\$ 157.461	R\$ 35.595	R\$ 121.866	R\$ 130.330	R\$ 121.866	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
out/15	R\$ 8.464	R\$ 75.781	R\$ 46.303	R\$ 29.478	R\$ 37.942	R\$ 29.478	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
nov/15	R\$ 8.464	R\$ 111.308	R\$ 33.399	R\$ 77.909	R\$ 86.373	R\$ 77.909	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
dez/15	R\$ 8.464	R\$ 65.868	R\$ 36.349	R\$ 29.519	R\$ 37.983	R\$ 29.519	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 8.464
jan/16	R\$ 8.464	R\$ 54.396	R\$ 43.925	R\$ 10.471	R\$ 18.935	R\$ 4.546	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925
fev/16	R\$ 5.925	R\$ 68.326	R\$ 32.356	R\$ 35.969	R\$ 41.894	R\$ 35.969	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925
mar/16	R\$ 5.925	R\$ 45.110	R\$ 27.151	R\$ 17.959	R\$ 23.884	R\$ 17.959	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925
abr/16	R\$ 5.925	R\$ 30.783	R\$ 30.026	R\$ 757	R\$ 6.682	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 6.682
mai/16	R\$ 6.682	R\$ 69.683	R\$ 26.446	R\$ 43.237	R\$ 49.919	R\$ 43.995	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925
jun/16	R\$ 5.925	R\$ 75.571	R\$ 26.947	R\$ 48.624	R\$ 54.549	R\$ 48.624	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925
jul/16	R\$ 5.925	R\$ 28.406	R\$ 25.021	R\$ 3.385	R\$ 9.309	R\$ 3.385	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925
ago/16	R\$ 5.925	R\$ 63.100	R\$ 20.734	R\$ 42.366	R\$ 48.291	R\$ 42.366	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925
set/16	R\$ 5.925	R\$ 29.195	R\$ 17.501	R\$ 11.694	R\$ 17.619	R\$ 11.694	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925
out/16	R\$ 5.925	R\$ 24.272	R\$ 13.136	R\$ 11.135	R\$ 17.060	R\$ 11.135	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925

nov/16	R\$ 5.925	R\$ 36.364	R\$ 10.213	R\$ 26.151	R\$ 32.076	R\$ 26.151	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925
dez/16	R\$ 5.925	R\$ 26.656	R\$ 11.849	R\$ 14.807	R\$ 20.732	R\$ 14.807	R\$ 0	R\$ 12	R\$ 5.925
<b>Total:</b>						R\$ 1.577.764	R\$ 0	R\$ 372	R\$ 256.979

**Fonte:** Elaborada pela pesquisa (2018)

Para fins de resultados de retorno financeiro através das aplicações, os dados usados foram os de 2014 a 2016, considerando que as possibilidades de aplicação só surgiram a partir de fevereiro de 2014, por apresentarem valores acumulados positivos, enquanto nos anos anteriores, os valores só resultavam em negativos.

Tendo em vista os números apresentados acima, foi possível constatar que o número total de aplicações seria de 31 (trinta e uma), que o valor total aplicado seria de R\$ 1.577.764, e o valor total estimado de juros (retorno), utilizando as taxas de juros expostas na Tabela 2, de R\$ 613.119,53, resultando na soma dos dois valores em R\$ 2.190.883,23, considerando a não retirada de valores para o caixa desde a primeira aplicação efetuada em fevereiro de 2014 até o início de janeiro de 2018.

Seguindo a linha de raciocínio de Assaf Neto (2010), que nas situações em que o limite superior for alcançado ou o limite inferior for ultrapassado, o ideal é que o valor do caixa seja direcionado ao valor de nível ótimo de caixa, sendo notório que a primeira situação citada ocorreu em 31 períodos, caminhando para o valor de nível ótimo de caixa, e a segunda apenas uma vez, tendo em vista que o saldo acumulado se tornou inferior ao valor mínimo no período presente na Tabela 2, mas sendo ignorada a possibilidade percebida de conversão, por não ter valor guardado em aplicação.

Portanto, é possível perceber a geração de caixa, quando se adota o modelo de Miller e Orr, através das aplicações, pois geram um retorno bastante expressivo e que esta proposta pode ser utilizada pelas demais organizações para, assim, alcançarem seus objetivos financeiros de maximização.

Para uma importante alocação dos recursos financeiros que perpassam pelo caixa da empresa, é preciso considerar os estudos já produzidos na área de administração do disponível e ter como base o porte da empresa, objetivos, estrutura, entendendo todo o cenário onde ela está inserida.

É possível destacar a ineficiência da gestão de caixa utilizada pela empresa, pelos seguintes fatos: por nunca ter feito aplicações para melhorar o desempenho do caixa nos

períodos estudados e pela não quitação das despesas percebidas pelo valor negativo em caixa em um período hábil.

O mais indicado para essa organização, seria a utilização do modelo de Miller e Orr para a realização das transações de caixa, pois poderiam ser encontrados bons retornos através dos investimentos feitos por aplicações financeiras. É importante também, por parte dos empresários, estudar as opções existentes de aplicação, as taxas de retorno, a política empregada para cada situação e o valor monetário esperado com o investimento.

## CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo verificar o valor gerado da administração do disponível a partir da situação hipotética de utilização do modelo de Miller e Orr pela Sociedade de Propósito Específico Serra da Luz. Esta empresa carrega em suas características a identidade de uma empresa que nasceu para atingir um único e determinado objetivo em sua constituição e em suas ações interligadas ao mercado. Para isso, foi necessário ter acesso aos seus documentos contábeis, com o intuito de realizar estudos do seu estilo de gestão, como também, fazer comparações com o estilo de gestão.

Foi possível constatar que a empresa nunca realizou aplicações, como também, no período de 2010, as diferenças entre entradas e saídas mensais foram negativas, pelo fato de as despesas serem maiores que as receitas, e, a partir de 2011, em alguns momentos, as receitas foram maiores que as despesas. Considerando os valores mensais de saldo acumulado, a empresa se encontra com valor positivo para realizar aplicações apenas em fevereiro de 2014 a 2016.

Com base na abordagem teórica apresentada, foi aplicado o modelo de gestão de caixa de Miller e Orr. Considerando que a empresa poderia anteriormente ter utilizado o modelo de Miller e Orr, ela teria efetuado 31 (trinta e uma) aplicações, sendo o valor total aplicado de R\$ 1.577.764, e o valor total estimado de juros (retorno) de R\$ 613.119,53, resultando na soma dos dois valores em R\$ 2.190.883,23, considerando a não movimentação dos valores em aplicação para o caixa desde a primeira aplicação efetuada em fevereiro de 2014 até o início de janeiro de 2018, sendo uma visível vantagem sobre o modelo de gestão utilizado.

Além da utilização do modelo de Miller e Orr como utilização para qualquer empresa, sugere-se que os stakeholders estudem as opções existentes de aplicação, taxas de retorno, política empregada para cada situação e o valor monetário esperado com o investimento.

Assim, constata-se que a SPE poderia ter gerado ganhos maiores com uma boa gestão de caixa, se assim, os cálculos que aqui foram expostos fossem utilizados em seu âmbito, que ainda, numa análise e num estudo mais aprofundado, seria possível descobrir e discorrer ainda mais como melhorar a gestão financeira desse tipo diferenciado de negócio. Com isso, como sugestão de futuras pesquisas tem-se a ideia de abordar outros modelos de gestão do disponível em empresas deste ramo peculiar.

## REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças Corporativas e Valor**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CATARINA, A; FIGUEIREDO, G. Análise de riscos: identificação e descrição dos riscos no desenvolvimento de um empreendimento imobiliário na visão de um investidor não gestor. **Iberoamerican Journal of Industrial Engineering**, Florianópolis, SC, Brasil, v. 8, n. 15, p. 01-16, 2016.
- CENDRON, Giani; EID JUNIOR, William. Administração de Caixa: Uma análise de modelos para a quantificação de saldo de caixa. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 6, n. 2, p.41-51, 04/06 2001.
- FAZANO, Haroldo Guilherme Vieira. Sociedade de Propósito Específico (SPE): Aspectos Societários, Contábeis, Fiscais e as Incorporações Imobiliárias. **Revista Virtual Direito Brasil**, v. 6, n. 1, p.1-30, 2012.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- \_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Sociedade de Propósito Específico – SPE**. 2010. Disponível em: <<http://zappahoog.com.br/site/index.php/sociedade-de-proposito-especifico-spe/>>. Acesso em: 08.abr.2018.
- LOPES, Fábio Rogério Souza. ADMINISTRAÇÃO DE CAIXA – UMA CONTRIBUIÇÃO AO PROCESSO DE GESTÃO. **Revista Eletrônica de Administração**, São Paulo, v. 3, n. 5, dez. 2003.
- MARTELANC, R.; PASIN, R.; CAVALCANTE, F. **Avaliação de Empresas: Um Guia para Fusões&Aquisições e Gestão de Valor**. Editora Pearson/Financial Times, 2004
- MILLER, Merton H.; ORR, Daniel. A Model of the Demand for Money by Firms. **The Quarterly Journal Of Economics**, v. 80, n. 3, p.413-435, ago. 1966.

PASIN, Rodrigo Maimone. Avaliação relativa de empresas por meio da regressão de direcionadores de valor. 2004. **Dissertação**(Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

ROSS, Stephen A. et al. **Fundamentos de Administração Financeira**. 9. ed. São Paulo: Amgh Editora Ltda, 2013.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, EsteraMuszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino A Distância da UFSC, 2001.

SEBRAE. **Fluxo de Caixa**. 2011. Disponível em: <[http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal/Sebrae/Anexos/0\\_fluxo-de-caixa.pdf](http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal/Sebrae/Anexos/0_fluxo-de-caixa.pdf)>. Acesso em: 08.abr.2018.



## CAPÍTULO 15

### GESTÃO DE PESSOAS COM FOCO NA EXCELÊNCIA NO ATENDIMENTO COMO VANTAGEM COMPETITIVA NO MERCADO DE MATERIAL ELÉTRICO EM BELÉM DO PARÁ: UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA PARÁ ELÉTRICA LTDA.

**Carlos William Martins Moscoso**, Graduando em Administração, Faculdade da Amazônia (FAAM)

**Diego Ventura Magalhães**, Professor Efetivo, Faculdade da Amazônia (FAAM)

**Luciana Tupinambá Dessy**, Professora e Coordenadora dos Cursos de Administração e Engenharia de Produção, Faculdade da Amazônia (FAAM)

**Marilia Matos Gonçalves Ferreira**, Professora Efetiva, Faculdade da Amazônia (FAAM)

#### RESUMO

O presente estudo abordou sobre a excelência no atendimento como vantagem competitiva no mercado de material elétrico na empresa Pará Elétrica, cujo objetivo foi analisar a excelência no atendimento como vantagem competitiva no mercado de material elétrico da empresa Pará Elétrica Ltda. e ainda como abordagem optou-se por quali-quantitativa. Para a coleta de dados utilizou-se o questionário com dezessete (17) clientes. Verificou-se que há a excelência no atendimento observada durante a pesquisa, pois, a interação entre os profissionais responsáveis pela gerência ao promoverem treinamentos de pessoal, demonstram ser essencial para que qualquer empresa se consolide e esse fator é percebido pelos clientes. A resposta ao questionamento, a pesquisa revelou que as principais contribuições, são cordialidade, a forma como a gerência resolve os problemas, bem como as promoções, uma vez que isso, atrai os clientes. Em suma, tudo parece indicar que a necessidade do mercado não se encontra mais fundamentada na divisão entre planejar e executar, por isso os treinamentos realizados simplesmente com suporte técnico não são mais suficientes. Para trabalhar nas novas formas de organização do trabalho, é necessário o desenvolvimento intelectual e comportamental visando o trabalho conjunto.

**PALAVRAS-CHAVE:** Excelência no atendimento. Vantagem Competitiva. Mercado. Cliente.

#### ABSTRACT

This study focused on excellence in customer service as a competitive advantage in the market electrical equipment company in Electrical Pará, whose aim was to analyze the excellence in customer service as a competitive advantage in the market of electrical equipment Electrical Pará Ltda company and also as it was decided to approach by qualitative and quantitative. To collect data, we used the questionnaire with seventeen (17) clients. It was found that there service excellence observed during the survey, because the interaction between the professionals responsible for the management to promote training of staff, shown to be essential for any company to consolidate and this factor is perceived by customers. The answer to the question , the survey revealed that the main contributions are the friendliness, the way the manager solves problems and deals, since it attracts customers. In short, it appears that the need of the market is no longer based on the division between plan

and execute, so the trainings conducted with technical support simply are not enough . To work on new forms of work organization, the intellectual and behavioral development targeting the whole work seems to be needed.

**KEYWORDS:** Excellence in attendance. Competitive Advantage . Market. Client.

## INTRODUÇÃO

Atualmente as empresas estão vivenciando uma fase de extrema competição. Com o advento da globalização, esta competição, antes vista em caráter regional ou nacional, tem hoje uma visão mundial. Empresas de diversas partes do mundo com produtos e materiais às vezes de melhor qualidade e preços mais baixos, acabam “engolindo” as empresas de menores recursos, tendo simplesmente como diferencial a qualidade do atendimento aos seus clientes, mediado pela motivação que estas empresas investem em seus colaboradores.

A excelência no atendimento a clientes constitui-se atualmente um dos maiores diferenciais competitivos de uma empresa. Os negócios estão muito difíceis e incertos, por causa de um ambiente cada vez mais competitivo, exigindo que as mesmas sobrevivam, utilizando toda a sua habilidade e poder inovador para que possam continuar no mercado conquistando e atraindo cada vez mais clientes.

Assim, os clientes estão mais exigentes, pois quando um produto ou serviço não o agrada, ele simplesmente procura uma empresa que possa atender suas expectativas. As empresas que desejam manter-se neste mercado competitivo devem rever seus sistemas de qualidade no atendimento, oferecendo treinamentos, que podem ser por meio de questionários aplicados a seus clientes e funcionários, procurando assim, atender suas expectativas, visto que, atualmente não há outra maneira de atrair compradores, e mantê-los como clientes fixos, a não ser oferecendo a eles um atendimento diferenciado.

Diante disso, questiona-se: a excelência do atendimento ao cliente pode proporcionar vantagem competitiva entre as empresas no mercado de material elétrico em Belém do Pará e em específico na empresa Pará Elétrica?

E para responder ao questionamento, tem-se como objetivo geral analisar a excelência no atendimento como vantagem competitiva no mercado de material elétrico da empresa Pará Elétrica Ltda. E os específicos são analisar o papel da estratégia de atendimento no meio empresarial e identificar os fatores que contribuem para o atendimento de excelência ao cliente do mercado de material elétrico na empresa Pará Elétrica.

A importância do estudo é justificada devido à preocupação que as empresas estão tendo com o mercado competitivo, revendo seus sistemas de qualidade no atendimento, oferecendo treinamentos, distribuindo questionários a seus clientes e funcionários, buscando descobrir o que eles pensam, o que desejam, procurando assim agir de acordo com as suas expectativas visto que atualmente não há outra maneira de atrair compradores, e mantê-los como clientes fixos.

Portanto, a excelência no atendimento é um dos grandes sucessos dentro de uma organização, pois no mundo em que se vive, observa-se que há um imenso mercado competitivo, e com isso, cliente insatisfeito procura a concorrência, sem deixar de lado que a pessoa mais importante no seu negócio é o cliente.

## **METODOLOGIA**

O presente estudo de acordo com Santos (2007) foi baseado em pesquisa bibliográfica e de campo, do tipo descritivo, pois buscou-se identificar e descrever fenômenos e também esclarecer como o atendimento ao cliente pode proporcionar vantagem competitiva entre as empresas do mercado de material elétrico.

A abordagem que norteou este estudo é a de cunho quali-quantitativo, que para Richardson (1999), além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social. Buscando coletar dos clientes à importância do atendimento e suas consequências.

Por meio dessa abordagem é possível entender, de forma adequada, a natureza de um fenômeno social com o emprego de critérios, categorias, escalas de atitudes, identificando com que intensidade, um conceito, uma atitude, uma opinião se manifesta.

Foi realizada uma pesquisa de campo no intuito de estabelecer contato direto com as condições do objeto de estudo desta pesquisa no seu próprio *locus* de investigação, onde os dados foram coletados espontaneamente como fenômenos investigados, pois não houve interferência do pesquisador sobre os mesmos.

A amostra da população pesquisada foi de dezessete clientes que consomem material elétrico, acima de 15 anos de idade.

Para levantamento de dados, a coleta foi realizada por meio de questionário em pesquisa de campo, constituído de 10 perguntas que foram respondidas na presença do

pesquisador através da observação direta, no qual serviram como amostragens da pesquisa; essa técnica para GIL (1999), dá a liberdade para intervir em cada situação em qualquer direção que se considere adequada.

Como pesquisador, todas as normas éticas que estão incluídas no cumprimento dos princípios determinados pelo trabalho científico envolvendo pessoas, foram realizadas. Os sujeitos envolvidos na pesquisa, não tiveram seus nomes identificados e sem qualquer prejuízo para os mesmos, respeitando-se o direito de privacidade e garantindo-lhe que as informações prestadas não foram utilizadas para outra finalidade. O objetivo e a relevância da pesquisa foram expostos aos respondentes, assim como a importância de sua colaboração e a garantia do anonimato.

## REFERENCIAL TEÓRICO

### O papel da estratégia de atendimento no meio empresarial

O termo estratégia vem sendo utilizado de várias formas na Administração, que vai desde um plano, um padrão de comportamento, uma posição, uma perspectiva para manter a empresa no mercado, até toda a alma, a personalidade e a razão existencial de uma organização.

Estratégia relaciona-se com o comportamento global da organização. Assim, a estratégia é holística, sistêmica e envolve alguns aspectos como planejamento, dimensionamento e alocamento dos recursos organizacionais. Daí a importância de se utilizar estratégia no mapeamento interno para avaliar os pontos fortes e fracos da organização.

É importante também na definição de objetivos globais definindo prioridades, como suporte na direção ou destino da organização, como estratégia para que toda organização que pretende alcançar seus objetivos, não se perca em ideologias fechadas, mas uma cultura participativa como modo de vida.

A estratégia se relaciona também com o comportamento organizacional no ambiente em que a organização opera. No sentido de como a mesma deve se relacionar com um ambiente externo que se caracteriza pela mudança, incerteza, concorrência e competitividade (CHIAVENATO, 2010).

Nesse aspecto, a estratégia leva em conta tanto o ambiente geral que inclui os fatores econômicos, políticos, sociais, tecnológicos, demográficos, quanto específico ambiente de

tarefa, incluídos os clientes, fornecedores, concorrentes e agências reguladoras.

A estratégia se relaciona com o futuro da organização. Em geral, a estratégia está orientada para o longo prazo e geralmente define objetivos globais situados no futuro mais distante. Daí a necessidade de estabelecer uma hierarquia de objetivos que defina prioridades.

No geral, a estratégia requer a atuação ativa e proativa dos dirigentes da organização para integrar todas as manobras e movimentos organizacionais de maneira eficiente e eficaz. A estratégia é definida pelos dirigentes da organização com o apoio e suporte de todos os parceiros.

### **Tipos de estratégia**

Para Chiavenato (2010 apud Thompson, 2006, p. 486), cada empresa para administrar com os demais elementos do ambiente de tarefa, cada organização utiliza vários tipos de estratégia, que serve para aumentar o poder da organização e reduzir a dependência em relação ao ambiente de tarefa. Podem ser estratégias cooperativas – ajuste, cooptação e coalizão ou estratégias competitivas – competição:

- **Ajuste ou negociação** - Busca um acordo ou compromisso com outras organizações quanto à troca de bens ou de serviços (CHIAVENATO, 2010).

- **Cooptação** - Por meio dessa estratégia, a organização conquista e absorve grupos inimigos ou ameaçadores, para inibir a ação contrária aos interesses da organização (CHIAVENATO, 2010).

- **Coalizão** - Refere-se a duas ou mais organizações agindo como uma só, assumindo o compromisso de decisão conjunta quanto a atividades futuras (CHIAVENATO, 2010).

- **Competição** - Envolve um complexo sistema de relações, no qual inclui a concorrência tanto na busca de recursos, como no mercado de capitais, de máquinas e equipamentos, de matérias primas, de recursos humanos e, assim como também na busca de clientes ou compradores.

Por outro lado, Miles e Snow (2007, p.488), os tipos de estratégias são:

- **Estratégia defensiva** – preocupa-se com a defesa e estabilidade, isto é, como isolar uma parcela do mercado para criar um domínio estável, um conjunto limitado de produtos é dirigido para um segmento estreito do mercado total. Para afastar os concorrentes, a organização pratica preços competitivos ou se concentra na qualidade.
- **Estratégia exploradora** - adotada por organizações que, de maneira quase constante, buscam novas oportunidades de mercado e experimentam regularmente reagir com respostas potenciais às tendências emergentes do meio ambiente. É uma estratégia

agressiva e ofensiva que busca ativamente novas e inovadoras oportunidades de produtos e mercados, mesmo que isso possa afetar a lucratividade.

- **Estratégia analítica** - é uma estratégia dual e híbrida que fica entre a estratégia defensiva e a exploradora, procurando minimizar o risco e, ao mesmo tempo, maximizar a oportunidade de lucro, de maneira equilibrada. Na verdade, é uma estratégia compartimentada adotada por organizações que operam em dois tipos de domínio que são produto e mercado resultando de um lado relativamente estável e outro mutável.

Mediante o contexto, a implementação dos tipos de estratégia requer escolhas a partir de um planejamento, pois ela constitui parte fundamental da gestão estratégica.

### **Gestão estratégica**

O cerne da gestão estratégica fundamenta-se nos elementos básicos da estratégia organizacional, tais como: comportamento sistêmico e holístico envolvendo toda a organização; interdependência com o ambiente externo; foco no futuro com objetivos em longo prazo e comportamento ativo e proativo em relação aos demais elementos do ambiente. A gestão estratégica leva em consideração os seguintes aspectos, de acordo com Chiavenato (2010, p.p 475-476):

1. A formação da estratégia funciona como um processo reativo ou proativo às forças ambientais, ou seja, a organização precisa responder às forças ambientais se pretende sobreviver ou antecipar-se a elas. A liderança na organização precisa saber ler e interpretar o ambiente e garantir uma adaptação adequada: a chamada resposta estratégica.
2. A necessidade de um mapeamento ambiental - as oportunidades (que de vem ser exploradas) e ameaças externas (que devem ser neutralizadas) - de um lado, e de uma avaliação interna da organização - as forças e potencialidades (que devem ser amplias) e fraquezas e pontos fracos (que devem ser corrigidos ou melhorados).
3. Deve haver uma liderança do principal executivo da organização no processo de formação da estratégia. Ele deve atuar como um verdadeiro empreendedor interno. Aspectos subjetivos como intuição, julgamento, experiência e critérios.
4. A formação da estratégia é um processo emergente e incremental de aprendizado, tanto individual como coletivo: agir primeiro; compreender as ações - e ter apenas aqueles comportamentos que parecem desejáveis **ou** bem-sucedidos.
5. A estratégia depende de uma liderança integrada e baseada em valor, integração estratégica, melhoria de processos e autogestão baseada na responsabilidade e no consenso entre as pessoas que a formam.

A partir dessa abordagem, é subjaz que as organizações sejam capazes de se revitalizarem de forma contínua com sustentáculo em processos dinâmicos e interativos para que dessa forma possam prosperar e sobreviver e ter vantagem competitiva.

### **Vantagem competitiva**

Segundo Porter (2008) a vantagem competitiva surge do valor que uma empresa consegue criar para seus compradores e que ultrapassa o custo de fabricação. Para obter uma

vantagem competitiva, uma empresa deve buscar a redução de custos e/ou a diferenciação em relação aos outros.

Para que se compreenda a vantagem competitiva, é preciso analisar as várias atividades que uma empresa executa em um projeto: na produção, no marketing, na entrega e suporte do produto. Cada uma dessas atividades pode contribuir para a posição dos custos relativos de uma empresa, além de criar uma base para diferenciação.

Uma forma sistemática para o exame de todas as atividades executadas por uma empresa e a forma como elas interagem é necessária para análise das fontes da vantagem competitiva. Uma empresa ganha vantagem competitiva ao executar as atividades de uma forma mais barata ou melhor do que a concorrência.

Para Lobato (2002), a estratégia competitiva se divide em “ofensiva,” no qual se fundamenta em oferecer uma série de ações estratégicas nas áreas funcionais que possam dar suporte a todo e qualquer negócio e, assim construir uma base de mercado mais forte; a “defensiva”, trata de proteger a vantagem competitiva, o que será definido conforme as exigências do mercado, tornando-se como base, a posição da empresa em relação a seus concorrentes. Dentre as ferramentas utilizadas para a construção da vantagem competitiva mais usualmente em vigor encontra-se o serviço de “pós-venda”.

Um dos aspectos mais importantes no processo estratégico é a escolha da estratégia; normalmente, a que representa a melhor interação ente a empresa e o ambiente. Vale dizer que a estratégia não é uma necessidade exclusiva das atividades produtivas ou de vendas.

Os serviços também requerem estratégias, as quais devem ser implantadas por meio de gestão programada e sistêmica. A gestão de serviços é uma abordagem na qual os procedimentos de gerência são voltados para as características dos serviços e para a natureza da competição por serviços. A gestão de serviços é também, em grande parte, uma abordagem orientada para o mercado. Como um fenômeno, ela inclui o aspecto de marketing do negócio ou de qualquer relacionamento da organização com o cliente.

### **Estratégia no atendimento aos clientes**

Segundo Pilares (2009), constitui em atendimento ao cliente, a relação interpessoal que envolve o funcionário de uma organização e o destinatário de produtos, ideia ou serviços nesta organização, pois, entende-se que é o mais alto grau de satisfação que um atendimento

pode proporcionar a um cliente e que deve ser um atendimento acima dos padrões normais de qualidade.

Em geral, o atendimento engloba acompanhamento e encaminhamento do cliente, que pode ser inclusive, funcionários de departamentos distintos que necessitam uns dos outros. No atendimento, portanto, não importa o nível hierárquico do funcionário dentro da organização. Todos que tiverem contato direto ou indireto com o cliente serão considerados pessoas envolvidas na função de atendimento. Isso depende da duração do contato interpessoal.

Cliente é considerado, toda pessoa que entra em contato com a empresa para solicitar ou se beneficiar de um serviço, falar com um funcionário ou simplesmente pedir uma informação. Isso significa que o comportamento de qualquer funcionário para com as pessoas que entram em contato com a empresa deve ser o de tratá-las como clientes.

De acordo com Pilares (2009), excelência no atendimento é à base de uma estratégia de atendimento, é a maneira pela qual se define o que é qualidade de atendimento, por que essa qualidade é importante para o cliente, e o que está em jogo para a organização e seu pessoal. Cada situação de atendimento é única. Varia, portanto de pessoas para pessoa e de momento para momento, por isso, o atendimento deve ser diferenciado.

Geralmente, as pessoas sentem a necessidade de serem tratadas como únicas. Muitas vezes essa necessidade é mais importante que os negócios ou os problemas que costumam resolver. Portanto, o cliente supõe que tanto a organização como o funcionário deve mantê-lo de forma especial.

Para Jacomino (2007), o atendimento diferenciado é a melhor saída para atrair os clientes. Com esse atendimento diferenciado, essas empresas estão com uma vantagem competitiva muito importante em relação às outras que não adotam nenhuma estratégia de diferenciação no atendimento ao cliente.

Quando se vai a um estabelecimento comercial, procura-se melhores preços e bons atendimentos. O atendimento diferenciado significa aquele que tem o respaldo da organização ao tratamento adequado que os funcionários dão aos clientes. Ele engloba o tratamento único que o funcionário oferece a eles, de modo amigável e procurando transmiti-lhe o maior possível de informações corretas.



A qualidade na prestação de atendimento ao cliente, ainda é um dos assuntos mais comentados e discutidos por parte de fornecedores, consumidores e empresas, pois é diante dela que as organizações buscam sempre oferecer ao seu público alvo produtos e serviços de melhor condição.

As empresas enfrentam muitos desafios e sacrifícios para disponibilizar um atendimento com qualidade, pois não basta apenas atender o cliente e solucionar os problemas apresentados por ele, o mesmo procura ainda por um atendimento diferenciado, que o conquiste, pois cada dia que passa o cliente fica cada vez mais informado sobre a qualidade dos serviços prestados e com isso o conhecimento na execução da tarefa é um dos pontos fundamentais para alcançar a confiança de um cliente e sua fidelização.

Dentro do contexto atual e com o desenvolvimento global, a concorrência tem exigido das empresas constante processo de renovação da capacidade intelectual de seu pessoal, um esforço de capacitar e atualizar o conhecimento de seus colaboradores.

Essa qualificação dos colaboradores e funcionários envolve não somente os profissionais que ocupam os cargos da diretoria, gerência e supervisão, mas também o pessoal da área de atendimento, e até de limpeza. Para o profissional se desenvolver, profissionalmente e economicamente, é necessário que ele aumente suas habilidades, sua capacidade intelectual e técnicas de trabalho. Todo processo de treinamento dirige a esses objetivos (COBRA, 2003).

Para atingir esses fatores, é necessário que a empresa já tenha um bom nível de satisfação para com seus clientes por meio de produtos e serviços e possui um alto potencial no mercado, é necessário analisar as condições atuais e possibilidades futuras de uma empresa, para que se justifique qual tipo de capacitação será necessária aos colaboradores e funcionários da mesma.

Capacitar é também treinar e encaminhar o profissional a um processo de educação, reciclagem e mudança de comportamento. Por meio da capacitação profissional, o trabalhador adquire melhores condições de ação, de conhecimento sobre as necessidades da empresa, do setor e, muitas vezes, estar preparado para capacitar outras pessoas (CHIAVENATO, 2010).

Atualmente, para se aprimorar e conquistar estabilidade no emprego, a maioria dos profissionais dão importância ao processo de treinamento de uma empresa, principalmente

quando esta se compromete na formação de agentes de mudanças e na geração de novos valores corporativos.

A capacitação protege a empresa da perda de qualidade, da baixa produtividade e da falta de habilidade perante as novas tecnologias. O profissional se sente mais motivado e com maior autoestima.

## **Os 12 Princípios Kaizen de atendimento ao cliente**

Tem o significado de melhoria contínua, gradual, na vida em geral (pessoal, familiar, social e no trabalho). É um processo mental diário, cujo propósito vai além de aumento da produtividade. Quando corretamente executado, é também um processo que humaniza o ambiente de trabalho, elimina o trabalho duro, ensina as pessoas como realizar experimentos no seu trabalho usando o método científico e também como identificar e eliminar desperdícios nos negócios.

Para Forte (2004, p. 138), “Sempre existem motivos para melhorar, para ficar ótimo. A filosofia Kaizen prega a eliminação constante de desperdícios, a elevação da qualidade e a redução dos custos.” Veja-se cada um dos princípios:

1. Dê ênfase ao Cliente: prega que todas as atividades da empresa devem estar integradas, de forma a levar os clientes ao máximo de sua satisfação.
2. Promova aprimoramentos contínuos: cada avanço, cada inovação deverá ser incorporada ao processo de fabricação, logo, o aprimoramento deve ser contínuo.
3. Reconheça os problemas abertamente: Os problemas devem ser analisados abertamente e as soluções devem ser propostas por todos. É preciso coragem administrativa para tal, pois o problema não pode ser um entrave no desenvolvimento diário da empresa.
4. Promova a abertura: O isolamento é algo comum em empresas ocidentais, mas isso não existe em empresas orientais que utilizam a filosofia Kaizen. O compartilhamento de informações é algo fundamental e todos devem compreender a importância da visibilidade comum de dados e procedimentos. A comunicação interpessoal é o passo inicial para essa abertura.
5. Crie equipes de trabalho: A criação de equipes de trabalho reforça a unidade de esforços na busca de um objetivo comum. O sentimento de responsabilidade, de

propriedade, de auxílio mútuo, fica latente. Equipes multidisciplinares podem encontrar mais facilmente soluções definitivas para muitos problemas.

6. Informe todos os funcionários: A missão, a cultura e os valores da empresa devem ser passados aos funcionários para total integração dos mesmos. Os murais devem servir como fontes de informações aos funcionários. As diretrizes organizacionais, o planejamento, os novos modelos, os novos produtos, etc., tudo deve ser informado ao público interno: os funcionários.

7. Capacite todos os colaboradores: Treinamento e desenvolvimento de pessoal deve ser ponto de honra na empresa. A capacitação dos funcionários reflete diretamente na melhoria de sua produtividade. As habilidades adquiridas promovem mudanças até no seu comportamento interpessoal.

8. Produtos com qualidade: Significam disponibilidade imediata, zero defeito, embalagens compatíveis e funcionais e que satisfaçam os clientes além das expectativas.

9. Melhore o setor de vendas: Um atendimento personalizado, que forneça mensagens precisas, esclarecedoras, objetivas e que satisfaçam todos os desejos do consumidor. Eis a receita da venda perfeita.

Vender é uma arte e a venda só é perfeita quando as duas partes estão satisfeitas. Os produtos ou serviços, devem se encaixar muito bem com as necessidades do cliente, pois só dessa maneira ele não se esquecerá da empresa, e retornará trazendo outros consumidores. O ambiente de vendas deve ser harmonioso, aconchegante, confortável, dando todas as condições para o cliente concluir, que comprar aquele produto é o melhor que ele tem a fazer.

10. A importância do Pós- Vendas: Recompense a lealdade de um cliente com brindes, descontos, etc. Ele poderá trazer outros como ele. Mantê-lo informado das novidades, comunicando-se em datas comemorativas e em caso de reclamações atendê-lo de maneira cortês, simpática, resolvendo o seu problema.

11. A localização como ponto chave: Iluminação adequada, facilidade de estacionamento, esclarecimentos das vias principais mais próximas, textos claros nos *folders*, prospectos, *outdoors*, *layout* das ruas próximas, tudo para fazer com que o cliente tenha o mínimo de trabalho para chegar à empresa. O preço de qualquer produto é calculado

mentalmente pelo cliente e no custo da obtenção desse produto entram como custos variáveis todos os esforços para conseguir.

12. O controle do tempo: O horário deve ser compatível com as necessidades do cliente e não com a presença ou ausência de concorrentes. A velocidade de atendimento deve ser de acordo com o perfil do cliente.

Pode-se dizer que esses princípios são estratégias inovadoras de gestão, que estão inclusas uma série de técnicas que envolvem a manutenção de máquinas, controle de tempos na produção, controle de qualidade de produtos, sugestões de funcionários, atendimento ao cliente entre outras atividades dependentes do homem, ou melhor, do relacionamento humano.

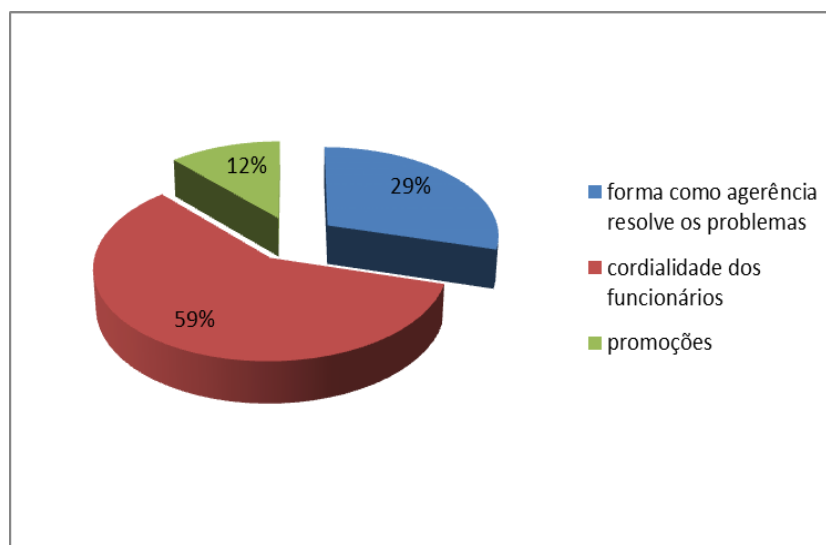
## **ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A empresa Pará Elétrica está no ramo de material elétrico desde o dia 08 de março de 2012. Localizada na Tv Dr. Freitas, S/N – Bairro Sacramenta – Belém/PA. Portanto, ainda é novata no ramo de material elétrico, mas com uma larga escala de material, como: sensoriamento, automação e controle, sistemas de visão, relés, micro sensores, componentes de fibra ótica, dentre outros.

Em relação aos dados gerais, na pesquisa direcionada aos clientes, foi detectado que 71% dos pesquisados são do sexo masculino e 29% do sexo feminino; a faixa etária destes encontra-se distribuída da seguinte maneira: 40% estão na faixa até 25 anos; 30% entre 26 a 35 anos; 30% de 36 a 45 anos. Com relação a escolaridade 71% possuem curso superior e 29% possuem apenas o ensino médio. As análises a seguir estão direcionadas aos eixos demarcadores ao tema.

Sobre as questões relacionadas ao tema, foi perguntado aos pesquisados, *quais os aspectos que considera importante para a excelência no atendimento?* Veja as respostas de acordo com o gráfico 1 abaixo:

**Gráfico 1.** Aspectos importantes



**Fonte:** pesquisa de campo/2013

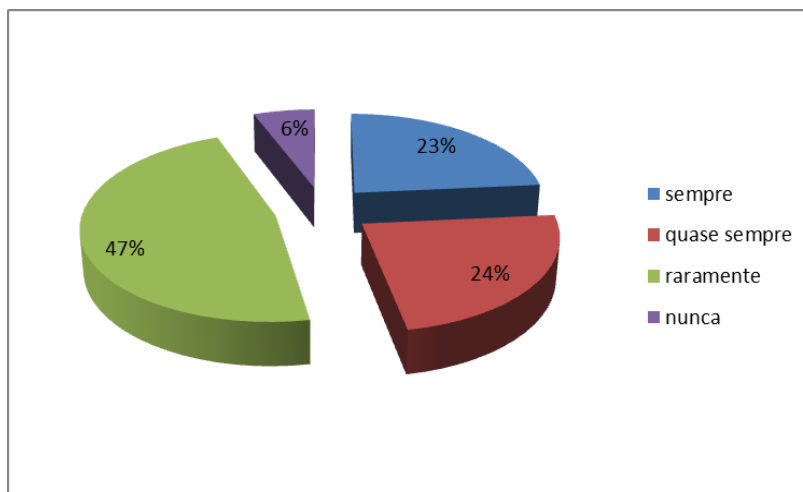
Nota-se pelas respostas que 59% dos pesquisados responderam que a cordialidade dos funcionários é um fator primordial que atrai os clientes e a fidelização à empresa. Assim, houve uma margem grande de percentual em relação a outra alternativa que é de 29%, no qual enfatizaram que é a forma como a gerência resolve os problemas e 12% disseram que são as promoções que atraem os clientes. Visualiza-se um pequeno percentual no que diz respeito às promoções.

De acordo com os resultados, a cordialidade é um fator preponderante no retorno dos clientes, pois ao destacarem o termo como fator primordial e eficaz à excelência no atendimento, percebeu-se que é expressiva a demanda de clientes que conhecem seu significado, dados que consideram-se positivos à empresa pesquisada.

Coaduna-se com essa reflexão, a análise de Chiavenato (2010, p. 119), quando afirma que a cordialidade justifica a escolha de determinada empresa, bem como a atividade por sua própria causa, por esta ser, interessante, atraente ou, de alguma forma, geradora de satisfação.

Em relação a pergunta, *a empresa oferece oportunidades promocionais?*. As respostas são demonstradas no gráfico 2 abaixo:

**Gráfico 2. Promoção**

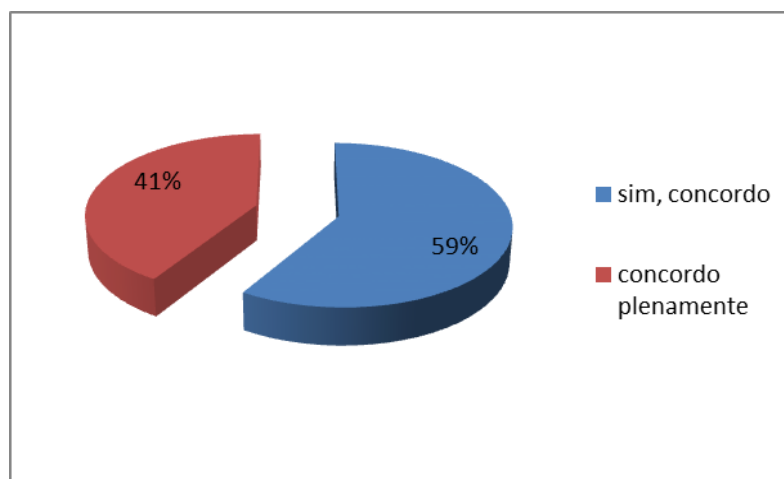


**Fonte:** pesquisa de campo/2013

Diante dos resultados, é perceptível que a empresa pesquisada raramente realiza promoção, cujo percentual é de 47%. Nota-se que há uma discrepância neste item, pois a margem atingiu quase a metade dos pesquisados; 24% disseram que quase sempre; 23% responderam sempre e 6% responderam que nunca a empresa realizou sequer uma promoção.

Os pesquisados foram inquiridos,  *você concorda que os treinamentos para a equipe colaboradora seja um instrumento eficaz para atrair os clientes?* . O gráfico 3 abaixo, mostra os resultados:

**Gráfico 3. Treinamento**



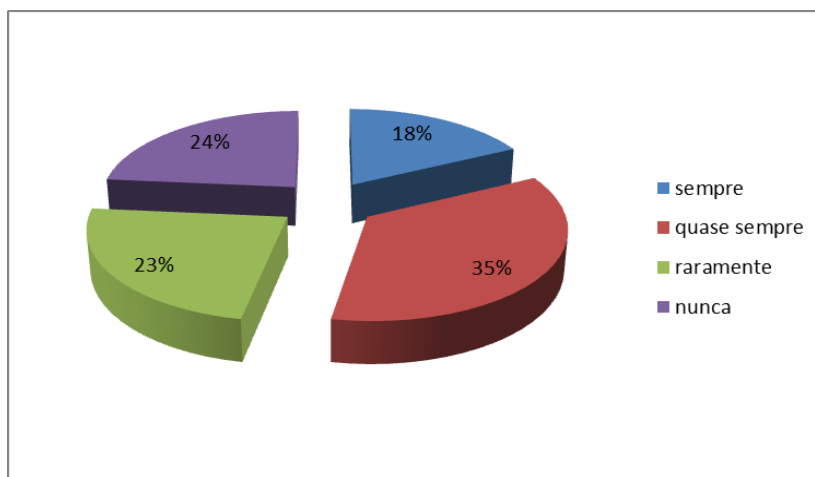
**Fonte:** pesquisa de campo/2013

Em relação a este questionamento, constata-se que 59% dos pesquisados responderam que concordam que o treinamento alavanca qualquer venda e 41% concordam plenamente em relação ao treinamento como instrumento eficaz para atrair clientes.

Para Chiavenato (2010), um indivíduo devidamente treinado procura novidade, entretenimento, satisfação de curiosidade, oportunidade para exercitar novas habilidades e obter domínio, neste caso atrair novos clientes, faz-se necessário apenas uma orientação para dominar tarefas desafiadoras, associadas ao prazer que deriva do próprio processo natural.

No item, *“você percebe mudanças no marketing e de ações nos empresários de hoje?”* Veja as respostas no gráfico 4:

**Gráfico 4.** Mudanças de ações e Marketing

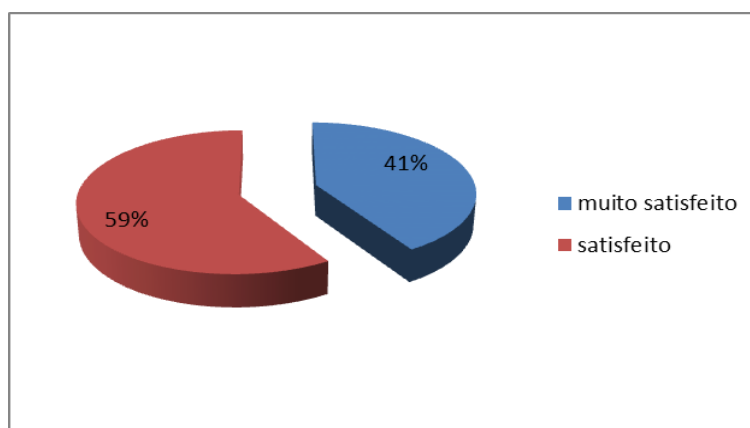


**Fonte:** pesquisa de campo/2013

No gráfico 4, os dados demonstram que o cliente percebe mudanças de postura nos empresários de hoje quase sempre em investimento em marketing, cujo percentual é de 35%.

Em relação ao questionamento, *“qual seu grau de satisfação em relação ao atendimento aos clientes na Empresa Pará Elétrica?”* Os resultados são mostrados no gráfico 5:

**Gráfico 5.** Grau de satisfação



**Fonte:** pesquisa de campo/2013

Constata-se pelos resultados que 59% dos pesquisados encontram-se satisfeito com o atendimento da empresa Pará Elétrica e 41% estão muito satisfeito, pois, são atendidos sempre com cordialidade.

Segundo Chiavenato (2010), na sociedade contemporânea, a empresa tem aberto espaço para que os clientes possam, de maneira consciente e competente, ajudar na solução de problemas, formular hipóteses por meio de avaliação, demonstrando que a sua atuação visa à melhoria dos processos instituídos na empresa, como garantia da qualidade do atendimento aos seus clientes e ao funcionário, contribuir para a instalação da cultura institucional da formação continuada dos empregados, orientar na gestão do melhoramento dos processos.

Os resultados contribuem para o entendimento de que a Pará Elétrica ainda está se consolidando no mercado e que segundo Kotler e Keller (2006), toda empresa deve se ater nesse conjunto de atividades desenvolvidas em um canal de vendas, visando chamar a atenção do consumidor para um determinado produto e impulsioná-lo à compra.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Para enfrentar o mundo dos negócios em constante mudança e ebulição, as organizações precisam desenvolver a capacidade de criar e alavancar novas habilidades e atitudes, de inovar incessantemente. Mudanças contínuas e drásticas no mundo exterior – que refletem o turbulento meio ambiente de negócios da atualidade – exigem uma contínua gestão de mudança dentro da empresa, isto é, mudanças fundamentais e constantes nas estruturas internas da empresa, nos comportamentos de seus membros, nos processos internos e nos produtos e serviços.

Os dados da pesquisa revelam que a empresa Pará Elétrica, contém a excelência no atendimento observados durante a pesquisa, pois, a interação entre os profissionais responsáveis pela gerência ao promoverem treinamentos de pessoal, demonstram ser essencial para que qualquer empresa se consolide e esse fator é percebido pelos clientes.

Essa interação conjuga a troca recíproca de conhecimento, deixando de lado a ideia de centralização tão acirrada no período antes da Revolução Industrial, emperrando a organização da empresa de acordo com as novas formas de organização do trabalho.

De acordo com os dados obtidos, a pesquisa apontou que os clientes fidelizam a citada empresa, resultando na excelência no atendimento, pois, cada empresa precisa desenvolver a



capacidade de aprender continuamente. A organização que aprende é aquela que desenvolve a capacidade de adaptação e mudança como forma de manter a empresa competitiva no futuro.

Isso requer uma visão estratégica que envolva as pessoas em termos tangíveis e compreensíveis para todas elas. Pois, são as pessoas que transformam essas visões e estratégias em ações específicas requerendo mudança comportamental de competências de forma gradativa tanto individual quanto em grupo.

Em sua essência, o ato de aprender é a capacidade de gerir a mudança mediante a mudança em si mesma. Isso vale tanto para as pessoas quanto para as organizações. É mudando a própria estrutura interna para permanecer em harmonia com o ambiente que se modifica a cada instante. Isso nos leva a um imperativo para o sucesso organizacional: a empresa bem sucedida é aquela que pode efetivamente aprender. Diante disso, as pessoas tornam-se fundamentais para o sucesso das empresas.

A pesquisa não esgotou a discussão de seu tema. Ela trouxe informações relevantes, mas devem existir futuramente novos estudos e investigações a respeito da motivação como fator à excelência no atendimento.

As respostas ao questionamento acerca da excelência do atendimento ao cliente pode proporcionar vantagem competitiva entre as empresas no mercado de material elétrico, a pesquisa revelou que as principais contribuições, são cordialidade, a forma como a gerência resolve os problemas, bem como as promoções, uma vez que isso, atrai os clientes.

Em suma, qualquer atividade requer do profissional um atendimento para atingir determinados fins. Tudo parece indicar que a necessidade do mercado não se encontra mais fundamentada na divisão entre planejar e executar, por isso os treinamentos realizados simplesmente com suporte técnico não são mais suficientes. Para trabalhar nas novas formas de organização do trabalho, parece ser necessário o desenvolvimento intelectual e comportamental visando o trabalho conjunto.

## REFERÊNCIAS

ALBRECHT, Karl. **Serviços com qualidade: a vantagem competitiva**. São Paulo: Makron Books, 1992.

ARRUDA, S.C. **Administração moderna**. 9.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2006.

BAKER, P. **Gestão e Marketing: A administração contemporânea**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

CHIAVENATO, I. **Comportamento Organizacional**. A dinâmica do sucesso das organizações. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

COBRA, M. **Administração de Marketing**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2003.

\_\_\_\_\_. **Administração de Marketing no Brasil**. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CUBAS, G. S. **Novos caminhos na educacional brasileira?**. Fortaleza: CEFET- CE, 2006.

FERRACCIU, J. S. S. **Marketing promocional: a evolução da promoção de vendas**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

GRAVE, I.; MENDES, M. **Administração inteligente**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Administração de recursos humanos: um enfoque profissional**. São Paulo: Atlas, 1999.

JACOMINO, Dalen. **Lojas de carrões dão happy hour e café da manhã**. Correio Popular: Campinas, 2007.

KOTABE, Masaaki. **Administração de marketing global**. São Paulo: Atlas, 2000.

KOTLER, P; KELLER, K. L. **Administração de Marketing**. 12 ed. Trad. Mônica Rosemberg. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

\_\_\_\_\_. **Marketing para o século XXI. Como criar, conquistar e dominar mercados**. Trad. Carlos Szlak. São Paulo: Ediouro, 2009.

LAS CASAS, A. L. **Marketing de serviços**. São Paulo: Atlas, 2001.

LOBATO, D. M. **Administração Estratégica: Uma visão orientada para a busca de vantagens competitivas**. Rio de Janeiro: Editora Editoração, 2002.

MEIRELLES, D. **Um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. São Paulo: Makron, 1995.

MILES, E.R.; SNOW, C.C. **Organizações modernas**. São Paulo: Pioneira, 2007.

MINTZBERG, H. **Estratégia de Empresa: profissionalizada, moderna e humana**. São Paulo: Makron Books, 2003.

MORGAN, Gareth. **Imagens da Organização**. São Paulo: Atlas, 2006.

NAVAS, M. G. M. D. **Materiais Elétricos**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 2006. Disponível em [www.ebah.com.br/content/materiais-elétricos](http://www.ebah.com.br/content/materiais-elétricos), acessado em 22 de ago de 2013.

NOVAES, A. G. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Distribuição**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

PILARES, Nanci Capel. *Atendimento ao cliente*. São Paulo: Nobel, 2009.

PORTER, M. **Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior**. 3 ed. São Paulo: Campus, 2008.

PSILLAKIS, H. **Gestão de marketing. Estratégias mercadológicas**. São Paulo: Saraiva, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Evanildo N. S. **Metodologia Científica ao Alcance de Todos**. Brasília: EVG, 2007.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Ensino e pesquisa na docência universitária: caminhos para integração**. São Paulo: Cortez, 2008.

SPENDOLINI, M. J. **Benchmarking**. São Paulo: Makron Books, 2003.

THOMPSON, D.J. **Dinâmica Organizacional: fundamentos sociológicos da teoria administrativa**. São Paulo: Cortez, 2006.

## CAPÍTULO 16

### LÓGICA PARACONSISTENTE: UMA PROPOSTA PARA ANÁLISE DE DADOS PROVENIENTES DE QUESTIONÁRIOS

#### PARACONSISTENT LOGIC: A PROPOSAL FOR ANALYZING DATA FROM QUESTIONNAIRES

Sóstenes Soares Gomes, Mestre em administração das micro e pequenas empresas, Universidade Federal de Goiás (UFG)

Djair Pichiai, Doutor em Administração de Empresas, FACCAMP

Robyson Denys Rodrigues da Silva, Mestre em Ciência da Computação, Instituto Federal do Pará (IFPA)

#### RESUMO

O artigo tem o intuito de propor uma técnica de análise de dados para pesquisa qualitativa para interpretação e síntese de informação proveniente de opiniões e atitudes obtidas por meio de questionário. O estudo busca orientar os pesquisadores como devem proceder na análise dos dados de trabalhos qualitativos tabulados em escalas do tipo Likert. É um método simples, que busca ser eficaz para analisar dados de amostra relativamente pequena. O par ordenado, que é identificado no plano cartesiano, traz a vantagem de demonstrar se a pesquisa é consistente e válida, essa é a principal vantagem do método, isso porque a verificação é simples e de fácil identificação. A análise de dados provenientes de escala Likert, é realizada ultimamente por meio da análise multifatorial de dados, a análise fatorial. O método de lógica paraconsistente possui o mesmo objetivo, porém com a simplicidade de execução e a facilidade de determinar a validade da pesquisa realizada.

**PALAVRAS-CHAVE:** Método de análise de dados; Lógica paraconsistente; Escala Likert.

#### ABSTRACT

The article proposes a data analysis technique for qualitative research for the interpretation and synthesis of information derived from opinions and attitudes obtained through a questionnaire. The study aims to guide the researchers as they should proceed in the analysis of the data of qualitative works tabulated in Likert type scales. It is a simple method, which seeks to be effective for analyzing relatively small sample data. The ordered pair, which is identified in the Cartesian plane, has the advantage of demonstrating whether the search is consistent and valid, which is the main advantage of the method, since verification is simple and easy to identify. The analysis of data from the Likert scale is carried out recently through multifactorial data analysis, factorial analysis. The paraconsistent logic method has the same objective, but with the simplicity of execution and the ease of determining the validity of the research performed.

**KEYWORDS:** Data analysis method; Paraconsistent logic; Likert Scale

## INTRODUÇÃO

O objetivo do artigo é propor um método para análise de dados tabulados em escala *likert*, escalas destinadas a quantificar e medir opiniões e atitudes. O método poderá ser empregado em pesquisas qualitativas em que as informações são obtidas por meio de respostas estruturadas ou semi-estruturadas. Segundo Ander-Egg (1978), opinião é uma variável que representa uma posição mental consciente manifestada sobre pessoas ou fenômenos. Para Bardin (2009), atitude é a iniciativa de pessoas que reagem emitindo opiniões de forma verbal ou manifestações corporais mediante pessoas, idéias, constructos e coisas e etc.

No entanto, as opiniões e atitudes são variáveis que dependem da ação e reação das pessoas que a praticam, comportamentos difíceis de serem medidos. Isso porque, a medição demanda de números, parâmetros descritores de objetos, algoritmos, etc (KAPLAN, 1975). Uma forma de diminuir essas dificuldades sugere-se o uso de escalas *Likert* em que os dados podem ser analisados por meio de várias técnicas multivariadas, a depender do tamanho e da natureza da amostra.

Segundo *Likert* (1976), o instrumento de pesquisa proposto por ele (Escala *Likert*) tem o propósito de conferir o nível de concordância ou discordância que as pessoas emitem a respeito de determinado assunto. Entretanto, as dificuldades de analisar os dados tabulados nessa escala persistem. Isso porque, são dados ordinais que admitem apenas testes não-paramétricos com medidas estatísticas como: centralidade, dispersão, associação ou correlação, significância e aderência. Segundo Sanches *et al.* (2011), os testes não-paramétricos são aqueles que não aceitam todos os tratamentos matemáticos e estatísticos.

Dados tabulados em escala *Likert* também se tornam difíceis de serem analisados por meio da análise fatorial. Segundo Hair *et al.* (2010), essa análise só é possível se a amostra atender o teste estatístico de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o teste de esfericidade de Bartlett. Amostras provenientes de pesquisa de opinião e atitudes, geralmente, tendem a não possuírem correlação e consistência e conseqüentemente, não atende os testes estatísticos de significância das correlações existentes entre todas as variáveis da escala *Likert*.

Segundo Jöreskog, Sörbom (1996), dados tabulados em escala *Likert* apresenta análise estritamente ordinal podendo ser tratados somente por meio de testes não paramétricos. Conseqüentemente, análise de dados tabulados em escalas do tipo *Likert* podem ser analisados

por meio de testes não-paramétricos. Nesse contexto, esse estudo propõe a utilização do método da lógica paraconsistente como ferramenta para análise de dados tabulados em escala *Likert*. Segundo Da Costa *et al.* (1999, p.37), “a lógica paraconsistente pode ser aplicada para modelar conhecimento por meio de procura de evidências, de tal forma que os resultados obtidos são aproximados do raciocínio humano. (...) A lógica paraconsistente pode modelar o comportamento humano e assim ser aplicada em sistemas de controle, porque se apresenta mais completa e mais adequada para tratar situações reais, com possibilidades de, além de tratar inconsistências, também contemplar a indefinição”.

Nesse sentido, o estudo pretende disponibilizar uma ferramenta para análise de dados tabulados em escala do tipo *Likert*, com intuito de diminuir as dificuldades de análise de dados que ocorre em trabalhos qualitativos.

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nessa seção será apresentado um breve histórico, conceitos e definições da lógica paraconsistente e escala.

### Lógica paraconsistente

Um dos maiores desafios do pesquisador é a análise dos dados. Existem a disposição dos pesquisadores algumas ferramentas e técnicas para a análise de dados adquiridos em pesquisas científicas. A lógica paraconsistente é uma dessas técnicas que foi desenvolvida para auxiliar o pesquisador na análise de dados capturados por meio da escala *Likert*. Essa técnica surgiu da idéia de se criar uma lógica diferente da lógica clássica, que restringia o princípio da contradição. Os principais precursores da técnica foram o lógico polonês J. Lukasiewicz e o filósofo russo N. A. Vasilév. Em 1948, o lógico polonês Jaskowski formalizou com base na lógica discursiva um cálculo proposicional paraconsistente denominado cálculo proposicional discursivo. Nessa época, o lógico brasileiro Newton Carneiro Affonso da Costa implementou o desenvolvimento do método no Brasil. A partir de suas pesquisas, a lógica paraconsistente tem sido utilizada para o desenvolvimento de vários problemas na área de ciências sociais aplicada, engenharia e os diversos campos da tecnologia.

Segundo Copi (1981), os argumentos apresentados na língua coloquial, são naturalmente difíceis devido à natureza vaga das palavras bem como as ambigüidades, duplicidade de sentido que ocorre durante a construção dos argumentos etc. Com intuito de

evitar esse tipo de dificuldades, surge a necessidade de criar uma linguagem simbólica artificial, livre desses defeitos, na qual possam ser expressos os enunciados e raciocínios da linguagem natural.

Para Sanches *et al.* (2010), a análise lógica busca relacionar as implicações existente entre a conclusão e a premissa que serve de apoio. As premissas de um argumento devem apresentar evidência, sempre que possível, que colaboram com a conclusão.

Para Oliveira e Abe (2002), a veracidade ou a falsidade das premissas é o principal problema que envolve a estrutura da lógica clássica, pois a aplicação da lógica no mundo real está baseada na investigação de fenômenos que envolvem os comportamentos. Assim, fica evidente que essas investigações se tornam cada vez mais complexas no mundo atual, pois geram contradições. No mundo real existem casos em que há proposições validas, mas que, no entanto podem ser verdadeiras ou falsas.

Segundo Maia *et al.* (2008) a lógica paraconsistente não é fundamentada só na filosofia, mas em implicações que envolvem outras variáveis como: automatização do raciocínio lógico e processamento das informações. Isso induz a formação de modelos matemáticos que pré-estabelece o funcionamento de um dado sistema determinando a consistência ou inconsistência.

Para Da Costa (1999), a lógica paraconsistente, oferece informações que representa o grau de crença e descrença relativo à proposição. Tem o objetivo de separar os fatores que mais influencia as decisões de especialistas.

A lógica paraconsistente tem suas bases na lógica tradicional clássica que tem como conceitos inseparáveis a contradição e a trivialidade. Na contradição, uma proposição sempre admite uma negação, na trivialidade qualquer argumento é válido. Na lógica clássica é considerado um sistema consistente quando não há contradições, ou seja, a contradição é sempre igual a trivialidade. No entanto, o que diferencia a trivialidade e a lógica paraconsistente é o fato de que a trivialidade aceita qualquer argumentação. Daí conclui-se que uma lógica é paraconsistente se e somente se, ela for inconsistente e não-trivial. Assim, a lógica paraconsistente não segue os preceitos das lógicas tradicionais. Na lógica inconsistente é possível existir uma contradição sem que o argumento seja trivial (VARELA, 2010).

Segundo Priest (1981), a lógica paraconsistente cuida de sistemas inconsistentes, não-triviais que estão ligados as inconsistências ou contradições.

Slater (1995) critica a lógica paraconsistente pelo fato de não haver uma negação paraconsistente. Carnielli e Coniglio (2008), explicam que as negações paraconsistentes não estão logicamente erradas ou impossíveis, mas faz parte de um cenário abrangente. No entanto, expandem ou generalizam a negação clássica, assim como os números infinitesimais expandem ou generalizam os números reais.

## **Escalas**

Segundo Costa (2011), as escalas são instrumentos de pesquisas que permitem acessar os constructos latentes, e são compostas por enunciados que se associam ao conteúdo dos constructos (proposições) a uma medida numérica, conhecida como escala de verificação. As escalas, geralmente, possuem múltiplos itens de conteúdo, com características de auto resposta, em que os respondentes apontam na escala de verificação a posição que melhor representa sua percepção do assunto exposto (FÉLIX, 2011). Assim, a escala *Likert* é a mais indicada a ser utilizada na área de ciências sociais aplicada, pois é uma ferramenta de cunho comportamental.

Quanto ao número de pontos existentes na escala, ainda há discussões teóricas sobre as vantagens e desvantagens. Moors (2008) defende a desconsideração do ponto central da escala (ponto neutro ou indiferente). Akins (2002), afirma que o problema do ponto central da escala é que os respondentes tendem a selecionar as respostas que posicionam nesse ponto quando não quer responder ou não sabem a resposta. No entanto, Johnson (2002), afirma que a não inclusão do ponto central da escala pode influenciar o respondente a indicar a opção que ele possui tendência em oposição à realidade. Albaum *et al.* (2007), propõe a discussão dos extremos da escala. No entanto, existe um consenso de que o número de pontos da escala não deve ser pequeno. Pois não permite uma boa discriminação de respostas e que limita o método de análise de dados (Coelho; Esteves, 2007). Dawes (2008) realizou uma pesquisa para verificar qual a quantidade de pontos ideal para a escala *Likert*. O estudo mostrou que uma escala de 10 pontos fornece um escore médio menor que os formatos redimensionados de 5 e 7 pontos. No entanto, ficou evidente que não houve nenhuma diferença significativa entre as escalas *Likert* de 5, 7 e 10 pontos em termos de desvio padrão, assimetria ou curtose.

Segundo Mattar (2001), a escala *Likert* possui vantagens com relação às outras escalas devido a simplicidade de construção, o uso de proposições que não estão explicitamente ligadas à atitude estudada, permitindo a inclusão de qualquer item que se verifique,



empiricamente, ser coerente com resultado final. Segundo o autor a amplitude de resposta permitida apresenta informações mais precisa da opinião do respondente em relação a cada proposição.

## APLICAÇÃO DO MÉTODO

Segundo, Marconi, Lakatos, (2008, p. 65), “método é o conjunto de atividades sistêmicas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo”. Para Feijoo (2004), técnica é o meio do qual se utiliza para atingir um fim, é um passo a passo definitivo sob domínio do homem.

O princípio básico para aplicação do método segue-se o passo a passo nas seções seguintes. O primeiro passo é tabular os dados na escala *Likert* com diferencial semântico conforme os itens 2.1 e 2.2. Em seguida, deverá ser construída a rede lógica que deve ser de acordo com o número de fatores determinado pelo pesquisador. Com os dois valores resultantes da rede lógica, será criado um par ordenado que representará um ponto no plano cartesiano. Se o par ordenado, resultante da saída lógica, situar na área de aceitação do plano cartesiano, poderemos considerar a pesquisa consistente e válida.

### Diferencial semânticos

As escalas utilizadas em pesquisas qualitativas e quantitativas com o objetivo de medir opiniões e atitudes possuem pontos que são denominados de diferenciais semânticos, conforme o quadro abaixo:

Quadro - 01. Modelo de escala *Likert* com 5 pontos.

<b>DT</b>	<b>D</b>	<b>N</b>	<b>C</b>	<b>CT</b>
<b>Discordo totalmente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo totalmente</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>

Fonte: Siqueira (2014, p.260)

Segundo Sanches *et al.* (2011), o conceito de diferencial semântico indica que as expressões utilizadas variam de sentido gradativamente dependendo da natureza da pesquisa. Assim, os respondentes são conduzidos a escolher entre diversas opções, marcando aquela que mais se aproxima da sua atitude ou opinião. No entanto, não há um padrão para o diferencial semântico, um dos modelos mais utilizados em pesquisas na área de ciências

sociais aplicada é o apresentado no quadro 01. Sendo que: DT - discordo totalmente, representa a percepção totalmente negativa da proposição. D – discordo, representa a percepção negativa da proposição, mas com algumas ressalvas. N – neutro, os respondentes optam por esse ponto da escala quando não sabem ou não querem responder essa opção. C - Concordo, representa a percepção do respondente, com ressalvas, a respeito da proposição e CT - concordo totalmente, o respondente concorda plenamente com a proposição.

### Análise dos dados em escalas *likert*

As escalas do tipo *Likert* são constituídas de proposições ou afirmações, diferenciais semânticos e fatores. O quadro 2 apresenta dados analisados provenientes de escala *Likert*.

**Quadro – 2.** Modelo de análise de um fator em escala *Likert*.

F A	Questões pertinentes a Apoio da chefia e da Organização	Diferencial semântico									
		DT	D	I	C	CT	QT	M	DP)	(CP)	(Gcp)
1	Meu setor é informado das decisões que o envolvem.										
2	Os conflitos que acontecem no meu trabalho são resolvidos pelo próprio grupo.										
3	O funcionário recebe orientação do supervisor ( ou chefe) para executar suas tarefas.										
4	As tarefas que demoram mais para serem realizadas são orientadas até o fim pelo chefe.										
5	Aqui, o chefe ajuda os funcionários com problemas.										
6	O chefe elogia quando o funcionário faz um bom trabalho.										
7	As mudanças são acompanhadas pelos supervisores (ou chefes).										
		Cf =		Df =					$\mu_2 =$	$\mu_1 =$	

**Fonte:** Martins (2008) adaptado por Sanches *et al.* (2011).

A escala *Likert* apresentada no quadro 2 é constituída de 7 (sete) proposições e um fator que estuda o clima organizacional. As colunas DT, D, I, C, CT, apresenta o número de respondentes que optaram por esses diferenciais semânticos. Cf (número de concordantes) é dado pelo algoritmo  $= \sum C + \sum CT + \sum I * 1/2$ , Df (número de discordantes) é dado por  $Df = \sum DT + \sum D + \sum I * 1/2$ . QT é a quantidade total de respondentes e a coluna M representa a mediana observada dentro do diferencial semântico (42/2). A coluna DP discordantes da proposição é dado pela equação  $= (D + DT + 0.5 * I)$ ; a coluna Cp, Concordantes da proposição é dado pelo  $(C + CT + 0.5 * I)$ ; GCp = Grau de concordância da proposição pelo oscilador

estocástico  $G_{cp} = 100 - (100/(C_p/D_p+1))$  (WILDER, 1981). A crença e descrença de que o conjunto das proposições são verdadeiras é dado por  $\mu_2 = \sum QT/C_f$  crença e  $\mu_1 = \sum QT/D_f$  (SANCHES et al. 2011).

Segundo Sanches *et al.* (2011), sugere que para que não ocorra erro de divisão por zero, aos valores  $C_p$  e  $D_p$  se acrescenta a fração  $1/1000.000$ . Assim, Os valores do grau de concordância da proposição e do fator ficam no intervalo fechado em 0 e 100 na reta real  $[0;100]$  sempre estabelecendo o que é um valor fraco ou forte.

Para interpretar os valos da coluna  $G_{Cp}$ , Davis (1976, p. 70) sugere parâmetros conforme o quadro 3.

**Quadro 3.** Interpretação de valores de  $G_{Cp}$

Valor de GC	Frase adequada
90 ou mais	Uma concordância muito forte
80 a + 89,99	Uma concordância substancial
70 a + 79,99	Uma concordância moderada
60 a + 69,99	Uma concordância baixa
50 a + 59,99	Uma concordância desprezível
40 a + 49,99	Uma discordância desprezível
30 a + 39,99	Uma discordância baixa
20 a + 29,99	Uma discordância moderada
10 a + 19,99	Uma discordância substancial
9,99 ou menos	Uma discordância muito forte

Fonte: Davis (1976, p. 70), adaptada por Sanches *el tal.* (2011).

Uma vez determinados esses valores, o método segue com a utilização da lógica paraconsistente.

## LÓGICA PARACONSISTENTE

No Brasil a lógica paraconsistente teve como precursor o brasileira Newton C. A da Costa (1929), matemático, filosofo e professor da Universidade Federal do Paraná. Na década de 1950 iniciou estudos sobre sistemas lógicos envolvendo contradições em questões filosóficas e matemáticas. Segundo Camacho *et al.* (2014), Newton desenvolveu cálculos proporcionais, teorias de conjuntos etc. Ficou conhecido internacionalmente como o criador das lógicas paraconsistente.

Segundo Krause (2004), uma lógica é paraconsistente quando ela fundamenta sistemas dedutivos inconsistentes admitindo teses contraditórias, com isenção da trivialidade.

Da Costa (1999) Afirma que na lógica paraconsistente, as anotações são representativas de graus de crença e descrença atribuída a proposições de uma escala. O

método consiste basicamente em estabelecer parâmetros para as proposições, de modo que ao isolar os fatores de maior influencia nas decisões, obtém-se observações desses fatores que permite atribuir grau de crença e descrença. Carvalho (2002), afirmam que esses valores variam de 0 a 1 num intervalo fechado de [0,1].

Para Carvalho *et al.* (2003), as Lógicas Paraconsistentes são famílias de lógicas não-clássicas, que foram utilizadas em programação computacional lógico.

## REDE LÓGICA

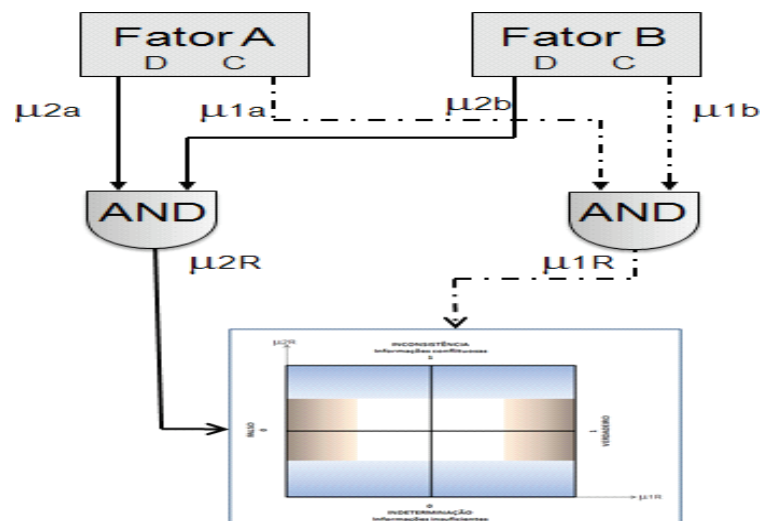
Para utilizar a rede lógica, a escala *Likert* deve conter pelo menos dois fatores para análise de dados por meio da lógica paraconsistente.

Segundo Sanches *et. al* (2011), o objetivo da rede lógica é fazer a conversão de crença  $\mu_1$  e descrença  $\mu_2$  em um certo grau de certeza gerado pelo modelo matemático  $G1 =$

$\mu_{1R} - \mu_{2R}$  e grau de contradição  $G2 = \mu_{1R} + \mu_{2R} - 1$ . Para obtenção desses valores será necessário obter os valores de  $\mu_{1R}$  e  $\mu_{2R}$  por meio da rede lógica. Os conectivos OR e AND, da rede lógica, têm a função de auxiliar a filtragem dos valores ( $\mu_{2a}$ ,  $\mu_{1a}$ ,  $\mu_{2b}$ ,  $\mu_{1b}$ ,  $\mu_{2c}$ .....) para obtenção de  $\mu_{1R}$  e  $\mu_{2R}$ , OR para o valor maior de chegada e AND para o valor menos de chegada (DA COSTA *et al.* 1999).

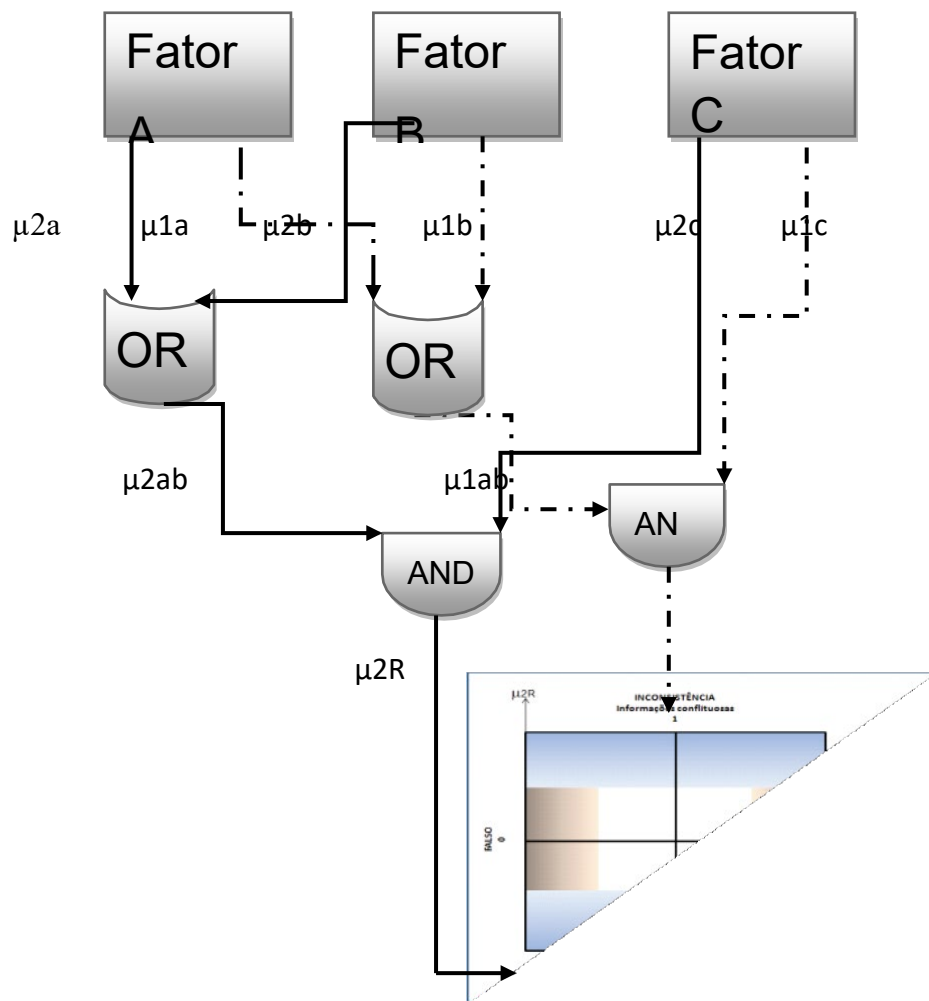
As figuras seguintes apresentam os modelos de redes lógicas para escalas com dois, três, quatro, cinco e seis fatores.

Figura 1. Rede lógica para dois fatores.



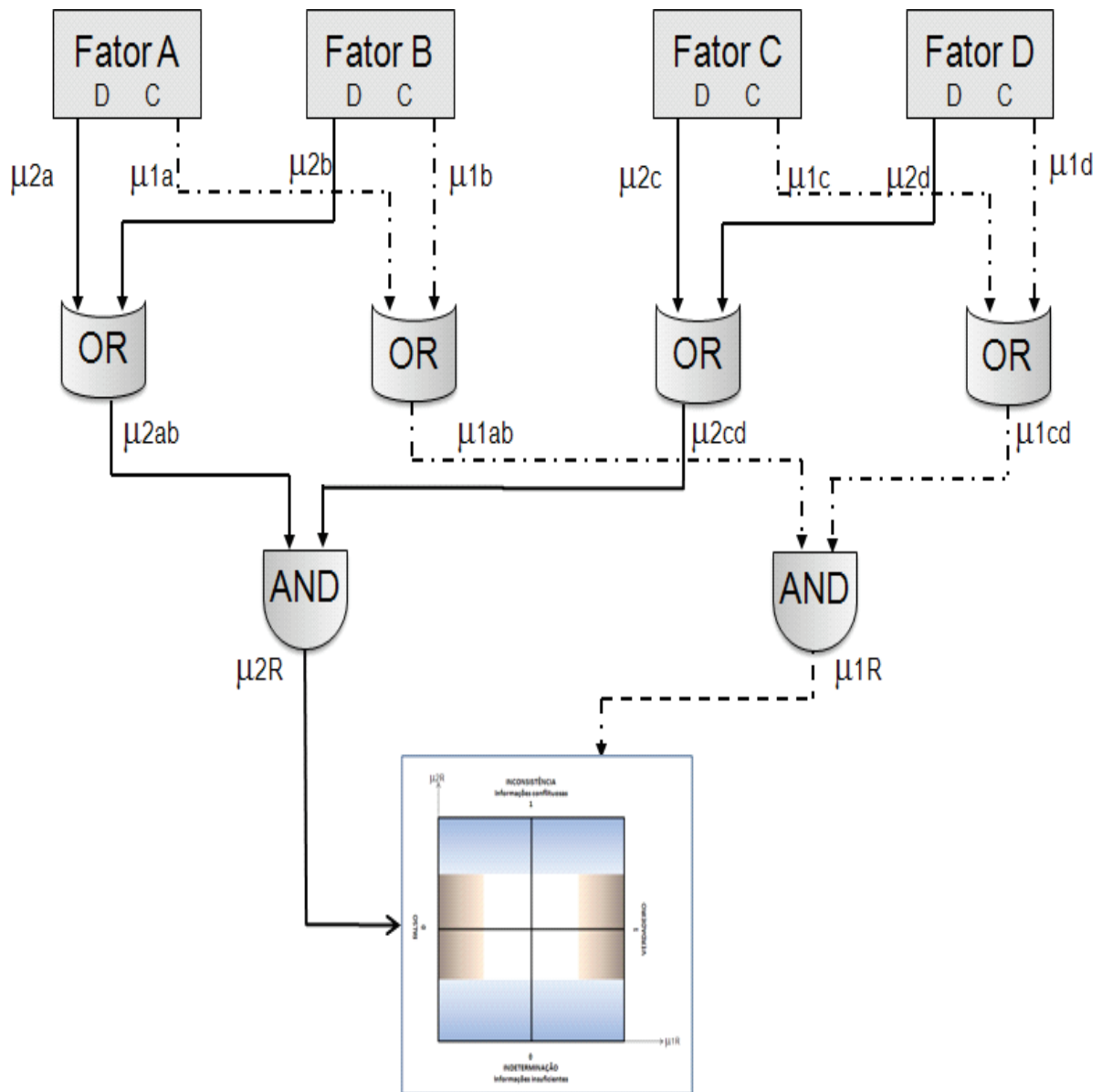
Fonte: Da Costa et al. (1999, p 172), adaptado por Sanches et al. (2011).

Figura 2. Rede lógica para três fatores



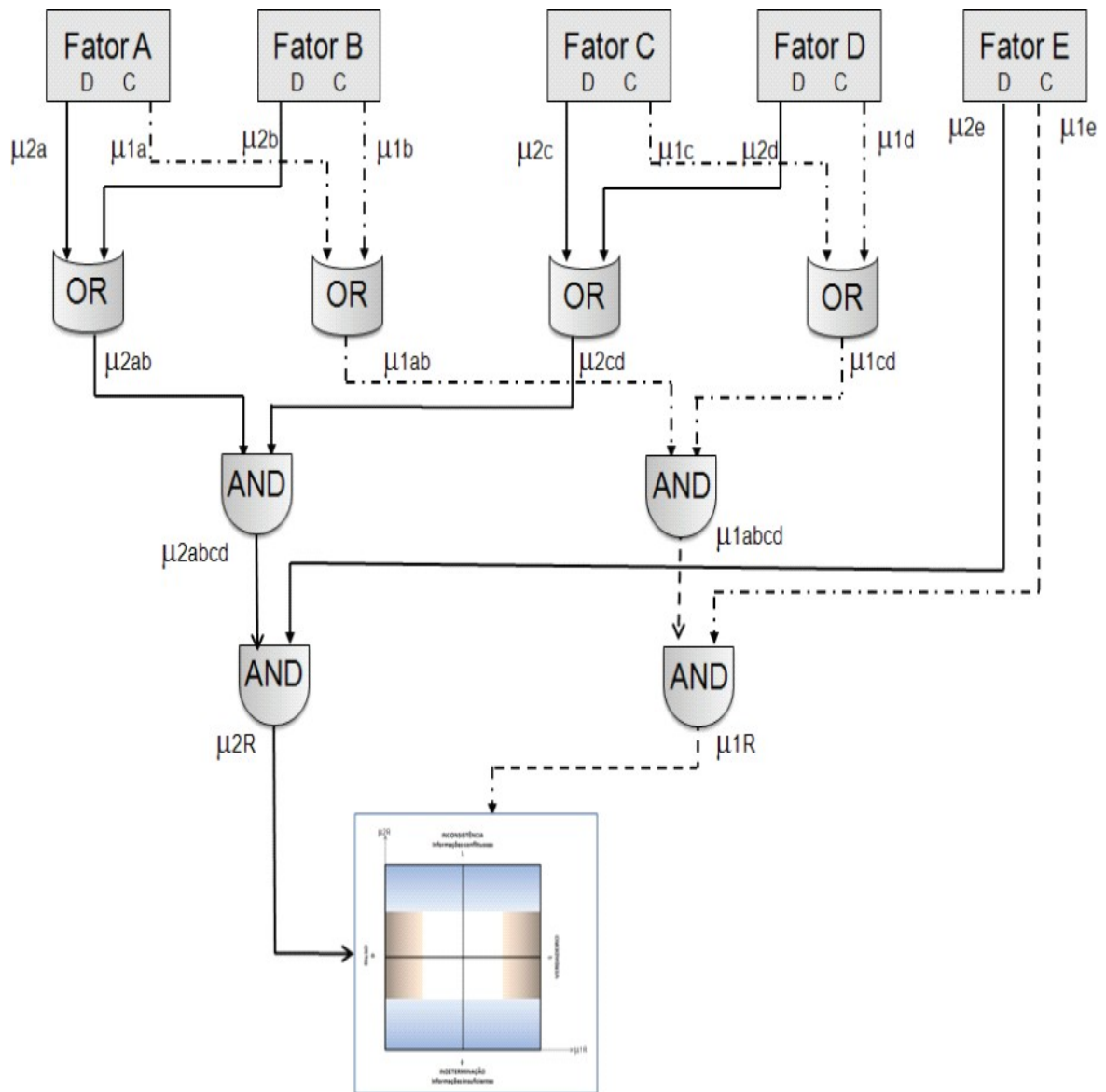
Fonte: Da Costa *et al.* (1999, p 172), adaptado por Sanches *et al.* (2011).

Figura 3. Rede lógica para quatro fatores.



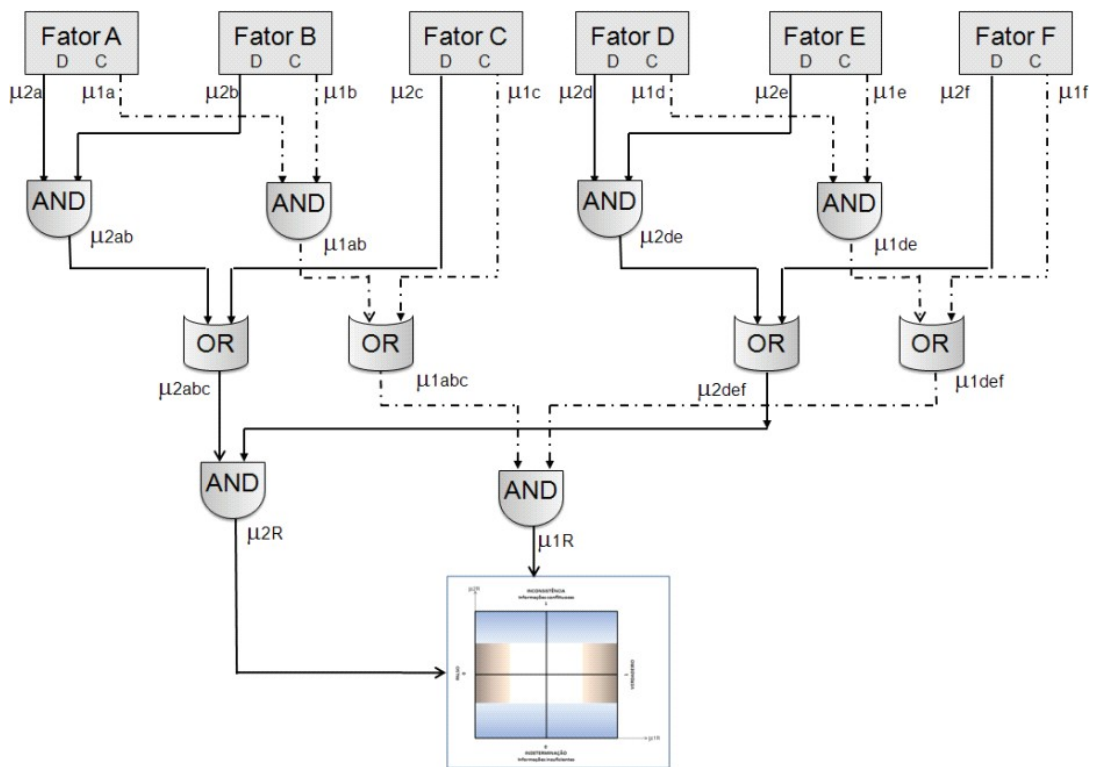
Fonte: Da Costa *et al.* (1999, p 172), adaptado por Sanches *et al.* (2011).

Figura 4. Rede lógica para cinco fatores.



Fonte: Da Costa *et al.* (1999, p 172), adaptado por Sanches *et al.* (2011).

**Figura 5.** Rede lógica para seis fatores.

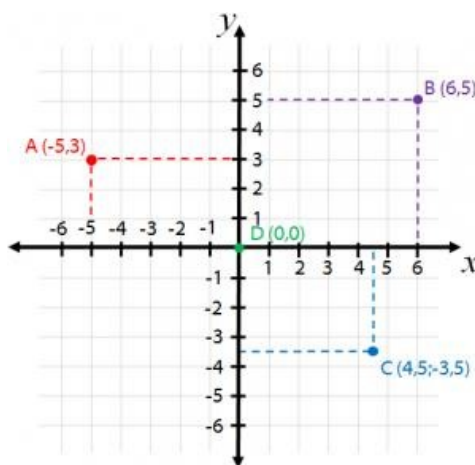


Fonte: Da Costa *et al.* (1999, p 172), adaptado por Sanches *et al.* (2011).

## PLANO CARTESIANO

O plano cartesiano é um método criado pelo filósofo e matemático francês, René Descartes. São dois eixos que cruzam perpendicularmente num plano em comum. Um sistema de coordenadas que evidencia a localização de pontos no espaço por meio de pares ordenados.

**Figura 6.** Exemplo de ponto no plano cartesiano



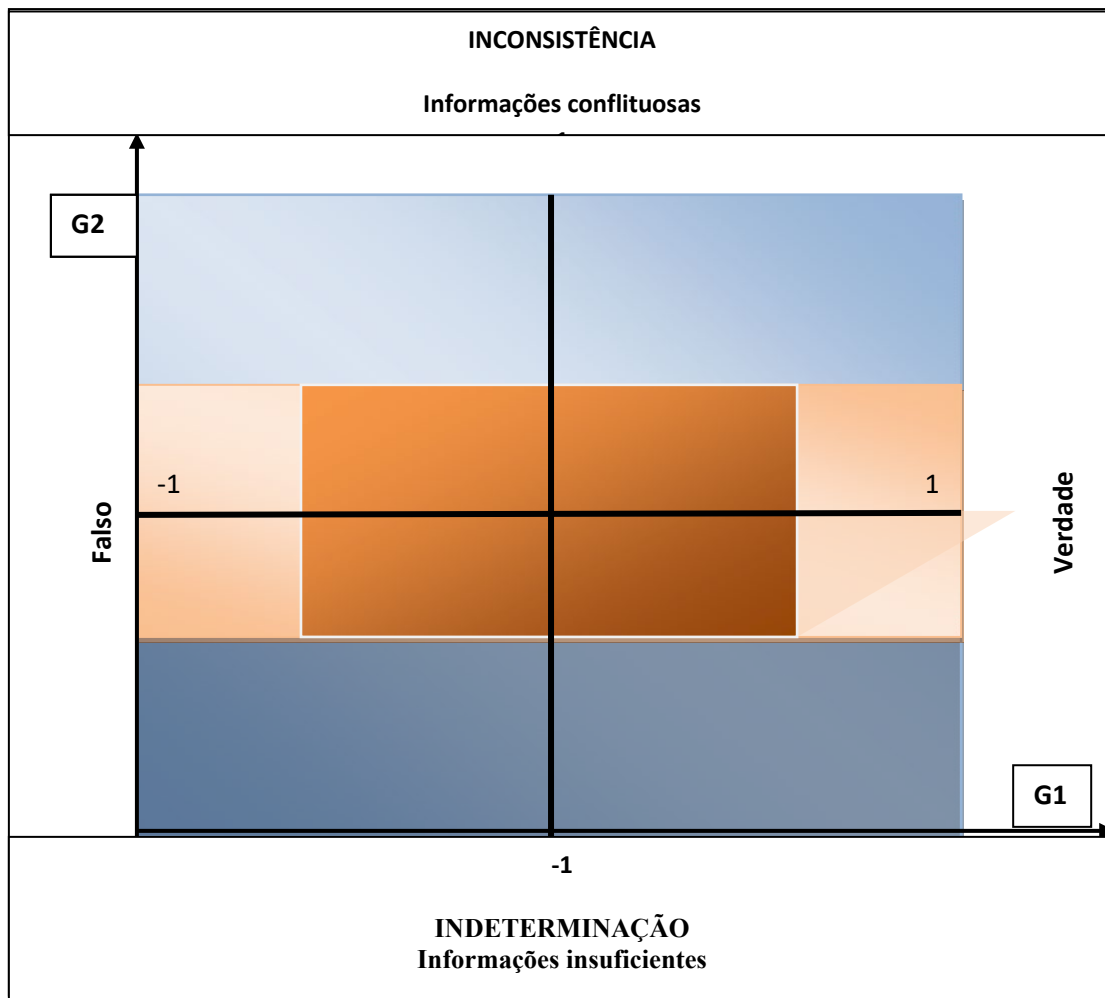
Fonte: autores



Os valores  $\mu_{2R}$  e  $\mu_{1R}$  obtidos da rede lógica serão utilizados para formar o ponto no plano cartesiano que indicará a área de aceitação da pesquisa realizada, ou seja, se a pesquisa possui consistência adequada.

Segundo Carvalho (2002), o quadrado unitário do plano cartesiano para interpretação dos resultados provenientes da rede lógica segue a configuração do quadro 4.

**Quadro 4.** Plano cartesiano e a delimitação da área de aceitação.



**Fonte:** Carvalho (2002), adaptado por Sanches *et al.* (2011).

O ponto, par ordenado (G1, G2) será determinado por:  $G1 = \mu_{1R} - \mu_{2R}$ , grau de certeza e;  $G2 = \mu_{1R} + \mu_{2R} - 1$  grau de contradição. Os valores de G1 e G2 deverão ser normalizados para que os resultados sejam interpretados conforme o quadro de Da Costa 1999.

As equações para normalização são:

- $G1n = (G1 + 1) / 2$ , grau de certeza normalizado e

- $G2n=(G2+1)/2$ , grau de contradição normalizado.

O quadro 5 contém parâmetros que auxiliará o pesquisador a interpretar as informações provenientes dos valores  $G1n$  e  $G2n$ .

Quadro 5. Convenção para descrever a interpretação e síntese de informação obtida por escala Likert no que concerne ao grau de certeza normalizado  $G1n$  e ao grau de contradição normalizado  $G2n$ .

Grau de certeza normalizado $G1n$		Grau de contradição normalizado $G2n$	
Expressa o quanto os sujeitos aderem às proposições do fator (eixo horizontal no QUPC)		Expressa a qualidade dos dados utilizados (eixo vertical no QUPC)	
Valor Observado	Interpretação recomendada	Valor Observado	Interpretação recomendada
0,900 ou mais	Aderência ampla	0,900 ou mais	Dados muito contraditórios
0,700 a 0,899	Aderência substancial	0,700 a 0,899	Dados conflitantes
0,300 a 0,699	Aderência moderada	0,300 a 0,699	Dados consistentes
0,100 a 0,299	Aderência baixa	0,100 a 0,299	Dados incompletos
0 a 0,099	Aderência desprezível	0 a 0,099	Dados que são ignorados

Fonte: Davis (1976, p. 70), adaptado por Sanches *et al.* (2011).

Uma vez que os valores de  $G1n$  e  $G2n$  forem determinados o pesquisador realizará a interpretação dos valores conforme o quadro 5.

## EXEMPLO DE APLICAÇÃO

O teste a seguir é um exemplo (situação hipotética) de uma pesquisa realizada por meio de questionário tabular e analisada numa escala *Likert* com três fatores.

Quadro 6. Tabulação e análise de uma escala Likert com 3 fatores

Proposições	Diferencial Semântico					Q T	M O	DP	CP	GCP
	DT	D	I	C	CT					
<b>Fator 1 - Gestão de RH</b>										
A empresa promove curso de capacitação	27	11	11	6	5	6 0	D	43, 5	16, 5	27
A gestão é democrática nas decisões	25	3	10	10	12	6 0	I	33	27	44,7 5
O grupo é informado com antecedência das mudanças	3	21	23	10	3	6 0	I	35, 5	24, 5	37
	Cf			Df		1 8 0		$\mu$ 2	$\mu$ 1	
	112			68				0,6 2	0,3 7	
<b>Fator 2 - Administração de materiais</b>										
O material é de boa qualidade	21	10	7	11	11	6 0	D	34, 5	25, 5	42,1 9
O estoque de material está sempre equalizado	11	3	8	13	25	6 0	C	18	41	69,4 1
Os materiais sempre atende a demanda	5	18	15	10	12	6	I	30,	29,	48,9

						0		5	5	7
	Cf			Df		1 8 0		$\mu 2$	$\mu 1$	
	93			107				0,5 1	0,5 9	
<b>Fator 3 - Salários pago pela empresa</b>										
Considero o salário aqui muito bom	7	8	5	11	28	6 0	C	17, 5	31, 5	64,2 8
Além do salário, recebemos gratificações	21	4	13	12	10	6 0	I	31, 5	28, 5	47,3 6
Temos possibilidade de participação nos lucros	15	13	6	14	12	6 0	I	31	29	48,1 8
	Cf			Df		1 8 0		$\mu 2$	$\mu 1$	
	90			109				0,5	0,6	

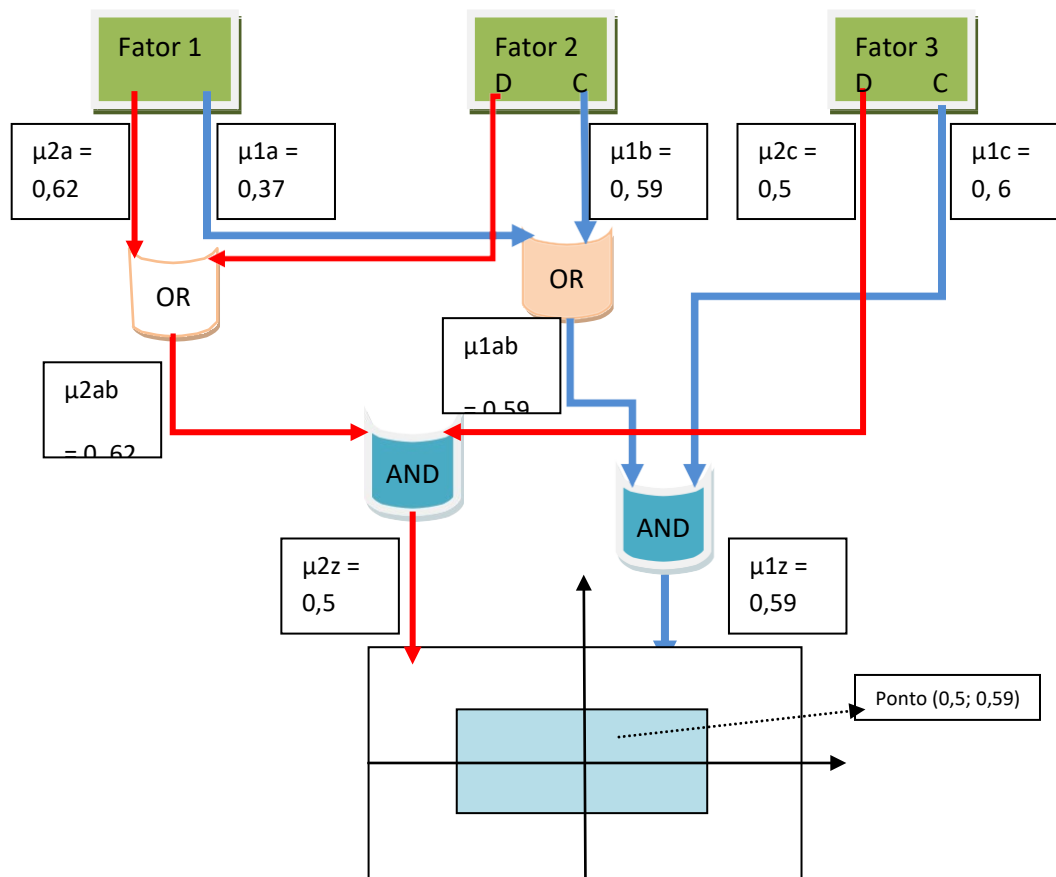
**Fonte:** Os autores.

Os procedimentos para os cálculos dos valores estão instruídos nos itens 2.1 (Diferencial Semântico) e 2.2 (Análise dos dados em escala *Likert*).

Após essa etapa, os valores  $\mu 1$  e  $\mu 2$  foram representados na rede lógica com 3 fatores com entrada em OR e AND, ou seja, no conectivo OR escolhe a saída de maior valor entre as duas entradas e no conectivo AND, escolhe a saída de menor valor das duas entradas, conforme a figura 7 (CARVALHO, 2002).

O par ordenado resultante da rede lógica, o ponto (0,5; 0,59), deve estar na área de aceitação do plano cartesiano demonstrando que a pesquisa é coerente e válida.

Figura 7. Rede lógica de entrada de valores  $\mu_1$  e  $\mu_2$ .



Fonte: Da Costa *et al.* (1999, p.158 e 179), adaptado de Sanches *et al.* (2011).

O próximo passo é substituir os valores  $\mu_{2z}$  e  $\mu_{1z}$  no algoritmo  $G1 = \mu_{1z} - \mu_{2z}$  e  $G2 = \mu_{1z} + \mu_{2z} - 1$ , para transformar os graus de crença e descrença em grau de certeza. Assim,  $G1 = 0,59 - 0,5 = 0,09$  e  $G2 = 0,59 + 0,5 - 1 = 0,09$ .

Em seguida, os valores  $G1$  e  $G2$  serão normalizados para serem interpretados no quadro de Davis, conforme o quadro 3.

$$G1n = (G1+1)/2 = (0,09+1)/2 = 0,545 \text{ e } G2n = (G2+1)/2 = (0,09+1)/2 = 0,545$$

A interpretação dos valores deve seguir o quadro de Davis como referencia.

**Quadro 7.** Convenção para descrever a interpretação e síntese de informação obtida por escala Likert no que concerne ao grau de certeza normalizado  $G1n$  e ao grau de contradição normalizado  $G2n$ .

Grau de certeza normalizado $G1n$		Grau de contradição normalizado $G2n$	
Expressa o quanto os sujeitos aderem às proposições do fator (eixo horizontal no QUPC)		Expressa a qualidade dos dados utilizados (eixo vertical no QUPC)	
Valor Observado	Interpretação recomendada	Valor Observado	Interpretação recomendada
0,900 ou mais	Aderência ampla	0,900 ou mais	Dados muito contraditórios

0,700 a 0,899	Aderência substancial	0,700 a 0,899	Dados conflitantes
0,300 a 0,699	Aderência moderada	0,300 a 0,699	Dados consistentes
0,100 a 0,299	Aderência baixa	0,100 a 0,299	Dados incompletos
0 a 0,099	Aderência desprezível	0 a 0,099	Dados que são ignorados

Fonte: Davis (1976, p. 70), adaptado

Por fim, conclui que a pesquisa possui grau de certeza normatizado  $G1n = 0,09$  e grau de contradição normatizado  $G2n$  coincidentemente também  $0,09$ , que de acordo com o quadro 7 a pesquisa possui aderência desprezível e dados ignorados.

## CONCLUSÕES

O artigo teve o objetivo de sugerir e orientar a utilização de uma ferramenta para análise de dados capturados por meio de questionário, a lógica paraconsistente.

No item 3, exemplo de aplicação, foi demonstrado um teste do método onde ficou evidente a eficiência de funcionamento. O exemplo de aplicação seguiu os seguintes passos:

O primeiro passo que o pesquisador deve tomar é tabular os dados na escala *Likert* com 5 pontos e determinar os valores conforme os modelos matemáticos apresentados.

O segundo passo, foi representar os valores  $\mu_1$  e  $\mu_2$  na rede lógica cuja quantidade de fatores deve ser maior ou igual a 2.

O terceiro passo verificou-se a consistência e validade da pesquisa, por meio da localização do ponto no plano cartesiano que são gerados por dois valores provenientes da saída da rede lógica, cujo ponto deve estar situado na área de aceitação do plano cartesiano.

O quarto passo, caso a pesquisa seja válida, ou seja, o ponto cartesiano situado no plano cartesiano foi normatizar os valores por meio do modelo matemático apresentado na seção exemplo de aplicação.

O quinto passo e último, comparação dos valores normatizados com os valores do quadro de Davis, conforme o quadro 7.

No artigo publicado por Sanches *et al.* (2011), item 2.1 (exemplo), também é demonstrado um teste de funcionamento do método, onde demonstrado a simplicidade, eficiência e funcionalidade do método.

O exemplo apresentado nesse artigo demonstra que a técnica proposta é eficiente para interpretar e sintetizar as informações obtidas por meio de escalas *Likert*, levando em consideração as limitações encontradas em método qualitativo. Isso porque, os dados

provenientes de escalas do tipo *Likert* admite apenas a relação de equivalência (igualdade) e a relação de comparação (maior ou menor), dificultando a análise de dados que geralmente só se faz por testes não-paramétricos (SANCHES *et al.* 2011). Portanto, a proposta de utilização da técnica da lógica paraconsistente procura contribuir na resolução desse problema.

## REFERÊNCIAS

AKINS, R. N. - Measurement and Research Methodology NJ Dept. of education, Nov. 19. 2002. Disponível em:: <AERA-D@asu.edu>. 2002.

ALBAUM, G. et al. Simple rating scale formats: Exploring extreme response. International Journal of Market Research, 2007.

ANDER-EGG, E. Introducción a las técnicas de investigación social. Buenos Aires: Nueva Visión, 1978.

BARDIN, L. Análise de conteúdo. 4ed. Lisboa: Edições 70, 2009.

CARNIELLI, W. e Coniglio, M. On discourses addressed by infidel logicians. [Carnielli e Coniglio]Trabalho apresentado no Fourth World Congress of Paraconsistency (WCP4), Melbourne, julho 2008.

CARVALHO, F.R.; BRUNSTEIN, I; ABE, J.M. Um Estudo de Tomada de Decisão Baseado em Lógica Paraconsistente Anotada: Avaliação do Projeto de uma Fábrica. *Revista Pesquisa e Desenvolvimento Engenharia de Produção*, Itajubá, n.1, p. 47-62, dez. 2003.

CARVALHO, F.R. Lógica paraconsistente aplicada em tomadas de decisão. São Paulo: Aleph, 2002.

COELHO, P.; ESTEVES, S. The choice between a five-point and a ten-point scale in the framework of customer satisfaction measurement. International Journal of Market Research, 2007.

COPI, I. M. Introdução à lógica. São Paulo: Mestre Jou, 1981.

COSTA, F. Mensuração e Desenvolvimento de Escalas: Aplicações em Administração. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2011.

DA COSTA, N.C. A Lógica Paraconsistente Aplicada. São Paulo, Atlas, 1999.

DA COSTA, N.C.; ABE, J.M.; MUROLO, A.C.; SILVA FILHO, J.I.; LEITE, C.F.S. Lógica paraconsistente anotada. São Paulo: Atlas, 1999.

DAVIS, J. Levantamento de dados em sociologia. Rio de Janeiro: Zhar, 1976.

DAWES, J. DO data characteristics change according to the number of scale points used? An experiment using 5-point, 7-point and 10-point scales. International Journal of Market

Research, 2008.

DILL, R.P. Lógica Paraconsistente Anotada Evidencial Et Aplicada à Tomada de Decisão. In: III Encontro de Administração da Informação. Porto Alegre. 2011.

FEIJOO, A. M. L; C. A psicologia Clínica: Técnica e Técnica. Psicologia em Estudo, Maringá, v. 9, n. 1, p. 87-93, 2004.

FELIX, R. The impact of scale width on responses for multi-item, self-report measures. Journal of Targeting, Measurement and Analysis for Marketing, 2011.

HAIR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. Análise multivariada de dados. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

JOHNSON, B. In AERA Division D: Measurement and Research Methodology Forum . Southalabama, Nov. 19. 2002. Disponível em: AERA-D@asu.edu 2002.

JÖRESKOG, K.G.;SÖRBOM, D. Prelis2: user's reference guide. Chicago, Scientific Software International, 1996.

KAPLAN, A. A conduta na pesquisa: metodologia para as ciências do comportamento. São Paulo: EDUSP, 1975.

KRAUSE, D. *A lógica Paraconsistente*. UFSC – SC, (2004), disponível em [www.cfh.ufsc.br/~dkrause](http://www.cfh.ufsc.br/~dkrause).

LIKERT, R. Una Técnica para la Medicion de Atitudes. (A technique for the measurement of attitudes, Archives of Psychology, n.140, p.1-50, 1932). In: WEINERMAN, C. H. Escalas de Medicion en Ciências Sociales. Buenos Aires: Nueva Vision, p.201-260. 1976.

MAIA,D.A.O.F.; NOBRE, E.F.; SANTOS, M.V.S.; FERREIRA, S.N.M. Lógica Paraconsistente. Disponível em: . Acesso em: 17 jan. 2008.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. Técnica de pesquisa. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, M.C.F. Comportamento Organizacional: Ferramentas de diagnóstico e gestão. Porto Alegre: Artmed, 2008.

MATTAR, Fauze Najib. Pesquisa de marketing. Edição Compacta. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MOORS, G. Exploring the effect of a middle response category on response style in attitude measurement. Quality & Quantity, v. 42, 2008.

OLIVEIRA, K.R.; ABE, J.M.. Utilizando a lógica não-clássica para validar processos de negócios através da elicitação de requisitos. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 22., 2002.. Anais... Curitiba, ENEGEP, 2002.

PRIEST, G. In Contradiction: A Study of the Transconsistent. [Priest, 1987] Martinus Nijhoff, 1987. Republicado pela Oxford University Press, 2006.

SANCHES C.; MEIRELES M.; DE SORDI J. O. Análise Qualitativa Por Meio da Lógica Paraconsistente: Método de Interpretação e Síntese de Informação obtida Por Escalas Likert. III Encontro de GP e Relações de Trabalho, João Pessoa-PB, 2011.

SANCHES, C.; MEIRELES, M.; MARIETTO, M. L.; SILVA, O. R.; DE SORDI, J. O.

Utilização da Lógica Paraconsistente em Processos de Tomada de Decisão: um Caso Prático. RPCA \* Rio de Janeiro \* v. 4 \* n. 3 \* set./dez. 2010.

SIQUEIRA, M. M. M. Medidas do comportamento organizacional: ferramentas de diagnóstico e de gestão. Porto alegre: Ed. Artmed, 2014.

SLATER, B. G. Paraconsistent Logics? [Slater, 1995], in Journal of Philosophical Logic 24: 233--254, 1995.

VARELA, D. A. Lógica Paraconsistente: Lógicas da Inconsistencia Formal e Dialeteísmo. Fundamento v. n.1 – set.- dez. 2010.



## CAPÍTULO 17

### MATO GROSSO TAMBÉM PRODUZ FLORES TROPICAIS: UM ESTUDO DOS ASPECTOS DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO

Sidelaine da Silva Costa Ventura, Graduada em Ciências Contábeis, UNEMAT  
Josiane Silva Costa dos Santos, Mestra em Ambiente e Sistema de Produção Agrícola,  
UNEMAT

Bethânia Batista Carneiro da Silva, Graduada em Ciências Contábeis, UNEMAT  
Cleci Grzebieluckas, Doutora em Engenharia de Produção, UNEMAT  
Graziele Oliveira Aragão Servilha, Graduada em Ciências Contábeis, UNEMAT

#### RESUMO

As flores têm a capacidade de emocionar e encantar quem as recebe, sendo utilizadas na decoração do dia-a-dia e em ocasiões especiais. Nesse sentido, a floricultura tropical tem conquistado espaço na produção Matogrossense. A pesquisa teve como objetivo, caracterizar a produção das flores tropicais no estado de Mato Grosso. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, a amostra constituiu-se em três produtores, definidos como A, B e C. O instrumento de coleta de dados foi formulário semiestruturado. A floricultura tropical é desenvolvida como atividade econômica prioritária para os produtores A e B, e secundária pelo produtor C. O produtor B é o que está há mais tempo na atividade se consolidando há 8 anos. A área total com produção da floricultura tropical entre os produtores é de aproximadamente 10 hectares. Entre as espécies cultivadas o grupo das Helicônias ocupam o primeiro lugar em área, produtividade e comercialização, seguida pelas Alpínias. O cultivo tem como principais limitações a deficiência na divulgação do produto e ausência de assistência técnica especializada.

**PALAVRAS-CHAVE:** Floricultura Tropical. Cultivo. Comércio.

#### INTRODUÇÃO

A floricultura é um mercado dinâmico que envolve o cultivo de flores e plantas ornamentais como: flores de corte, envasadas, plantas de interior, folhagens, mudas de jardins e árvores para recomposição ambiental (CASTRO *et al.*, 2005). A cadeia produtiva é ampla, envolvendo diversos setores como: o de insumos, embalagens, mudas, substratos, além do mercado de varejo e atacado (TERRA; ZUGE, 2013). Portanto, tornando-se mais uma alternativa para pequenos e médios agricultores (DUVAL, 2014), proporcionando uma distribuição de renda e geração de emprego para diversas famílias (ALMEIDA *et al.*, 2012).

O setor assume importantes papéis no âmbito social, cultural, ecológico além do econômico (TERRA; ZUGE, 2013). Social, pela utilização de pequenas propriedades rurais, como alternativa para o pequeno produtor, continuar no campo, além de empregar pessoas de ambos os sexos em diferentes faixas etárias. Cultural, pelo fato das flores e folhagens

ornamentais serem utilizadas em diversas cerimônias e datas festivas. Ecológico, por possibilitar a preservação das espécies nativas, e econômico, devido a alta rentabilidade e rápido retorno do capital investido (TERRA; ZUGE, 2013). Pois, se comparada a fruticultura, a floricultura pode gerar rendimento até dez vezes superior (ALMEIDA, 2004).

Neste cenário a floricultura tropical vem ganhando espaço devido as suas características como: beleza rara, cores, formatos variados, vivacidade pós colheita que pode chegar a 20 dias dependendo das condições de conservação (LUZ *et al.*, 2003; LOGES *et al.*, 2005). Peculiaridades essas que vem atraindo e agradando diversos mercados consumidores (LAMAS, 2004).

Apesar do estado de Mato Grosso não possuir tradição no cultivo de plantas ornamentais tropicais (BOTINI *et al.*, 2017), já são diversas instituições como a Empresa Matogrossense de Pesquisa, Assistência e Extensão Rural – EMPAER, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE e a Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT que vem investindo em pesquisas no segmento da floricultura tropical (SANTOS, 2017).

Nesse contexto, a pesquisa tem como objetivo caracterizar a produção das flores tropicais no estado de Mato Grosso. Justifica-se o estudo em razão da necessidade de pesquisas, no que tange a realidade da floricultura tropical uma vez que, diversas particularidades são parcialmente desconhecidas (CASTRO, 2007), principalmente na realidade do Estado de Mato Grosso.

## **PANORAMA DE PRODUÇÃO DE FLORES E PLANTAS**

No comércio mundial de plantas e flores ornamentais a concorrência entre os países exportadores tem crescido, o que tem favorecido essa situação é a oferta diversificada e qualidade dos produtos para abastecer a demanda consumidora (ANEFALOS; TOMBOLATO; RICORDI, 2010). No Brasil a floricultura com caráter comercial iniciou na década de 50 com os portugueses, neste período a atividade era pouco significativa, tanto financeiro quanto tecnológica e em 60 ocorreu a entrada dos japoneses (ALMEIDA; AKI, 1995; LOMACHINSKY, 2005). Nas décadas de 70 e 80 através de imigrantes holandeses, o setor começou a fortalecer e profissionalizar, consolidando fluxos de abastecimento no país (JUNQUEIRA; PEETZ, 2008).

O principal produtor brasileiro é o estado de São Paulo (JUNQUEIRA; PEETZ, 2014). Contudo, as condições de clima, diversidade de terras e a biodiversidade no Brasil favorecem cultivos de espécies com beleza variadas (SILVA, 2010), permitindo a estruturação de outros polos como Rio Grande do Sul, Paraná, Santa Catarina, Minas gerais, Rio de Janeiro, Goiás, Distrito Federal e os estados do Norte e do Nordeste do país (JUNQUEIRA; PEETZ, 2008).

Essa dinâmica produtiva permite que o setor envolva uma cadeia em constante evolução e funcionamento, realizada em diversas etapas de trabalho com envolvimento de fornecedores de insumos, sementes, mudas, pesquisadores, produtores agrícolas, cooperativas, empresas de logística, floriculturas, supermercados, empresas de paisagismo e decoração, resultando em diversos empregos (NEVES; PINTO, 2015).

Em 2014 foram aproximadamente 190 mil empregos diretos e cerca de 8.248 produtores que dedicaram ao cultivo de flores e plantas verdes em vasos, flores de corte temperadas e tropicais, folhagens de corte e plantas para paisagismo. Contudo, a média de consumo brasileira ainda é pequena se comparada a mercados mais maduros, em 2014 a média per capita foi de R\$ 26,68 diferente da Alemanha, que foi de quase R\$ 195,00. Ao analisar este índice a nível estadual em 2014, os maiores consumidores foram São Paulo, Distrito Federal e Rio Grande do Sul, com valor per capita de R\$ 44,86, R\$ 43,85 e R\$ 38,39 respectivamente (NEVES; PINTO, 2015).

Apesar de ser considerada supérflua por alguns, a floricultura está na contramão da crise econômica, pois o setor não para de crescer, com faturamento em 2016 de R\$ 6,65 bilhões, em 2015 R\$ 6,2 bilhões (MACEDO, 2017), em 2014 de R\$ 5,4 bilhões, na comparação de 2013/2012, esse montante foi de R\$ 5 bilhões e R\$ 4,8 bilhões, respectivamente (NEVES; PINTO, 2015), ou seja, entre 2012 à 2016 houve um crescimento de cerca de 38,54%.

### **Flores Tropicais**

As flores tropicais vêm conquistando espaço e valorização no mercado de flores e plantas ornamentais, por possuir peculiaridades atrativas como, cores exuberantes, formas variadas, rusticidade e durabilidade pós colheita (LAMAS, 2004), sendo utilizadas em decorações de lojas, escritórios, residências, casamentos, aniversários e até reuniões empresariais (OLIVEIRA; BARRETO; SISCÚ, 2006). A vivacidade das flores tradicionais

pós colheita pode chegar a atingir 5 dias, já as tropicais podem durar até 20 dias (LUZ *et al.*, 2003).

No Brasil o estado de Pernambuco foi o pioneiro no cultivo de flores tropicais para comercialização e é líder em área cultivada. Na região, a floricultura tropical foi introduzida na década de 1930 por Roberto Burle Marx, em seu primeiro grande projeto de paisagismo (LOMANSCHISKY, 2005). Desde então, o Nordeste tem se destacado na produção. Contudo, o cultivo encontra-se em crescimento em outras regiões do país (LUZ *et al.*, 2003), sendo as regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste favoráveis para o cultivo, por possuir condições de clima e solo com matéria orgânica adequado (LAMAS, 2004).

Dentre as flores tropicais mais cultivadas no Brasil, estão Helicônia, Alpínia, Bastão do imperador e Antúrio. Cabe destacar que em algumas espécies ocorrem o florescimento durante o ano todo e a vida útil de um canteiro para cultivo comercial pode variar entre 7 a 13 anos (LAMAS, 2004).

A produção de flores tropicais no Brasil é quase em toda sua totalidade comercializada no país, porém as exportações vêm crescendo progressivamente e as perspectivas para o mercado internacional são promissoras (LUZ *et al.*, 2003), pois países como a Holanda principal exportador e importador de flores e plantas ornamentais possui dificuldades na produção de espécies tropicais, devido ao rigoroso inverno do país (LOMANSCHISKY, 2005). Desta forma, os produtores têm se unificado por meio de consórcios, cooperativas, associações e parcerias, a fim de garantir volume e regularidade nas exportações (FILHO PEDROSA; FAVERO, 2007).

## **METODOLOGIA**

### **Caracterização da pesquisa, amostra e instrumento de coleta**

A pesquisa se caracteriza do tipo descritiva, com abordagem qualitativa. Descritiva pois, busca analisar, registrar e interpretar fatos do mundo físico sem a interferência do pesquisador (BARROS; LEHFELD, 2007). Trata-se de pesquisa qualitativa, por buscar questões muito específicas, preocupando-se com um nível da realidade que não pode ser mensurado e quantificado, visam coletar informações das opiniões, costumes, hábitos e anseios dos entrevistados (MALHOTRA, 2005).

A amostra consistiu em três agricultores de flores tropicais do estado de Mato Grosso, considerados como os precursores e principais produtores na floricultura tropical de corte, de acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAEMT (BRITO, 2016). A fim de garantir o anonimato dos entrevistados os produtores foram classificados como A, B e C.

O instrumento de coleta de dados foi formulário semiestruturado dividido em três partes. A primeira composta por perguntas sobre o perfil socioeconômico dos produtores; a segunda sobre a unidade de produção, formas de cultivo, área, espécies etc. e a terceira abordou aspectos gerais sobre formas de comercialização. Antes da aplicação efetiva foi realizado um pré-teste a fim de avaliar a exatidão e a coerência das respostas, conforme recomenda Hair *et al.*, (2005), em seguida ocorreu a aplicação definitiva. Os dados foram transcritos de forma literal no texto, expostos em quadros e tabelas.

## DISCUSSÃO

### **Perfil socioeconômico e motivos da escolha da floricultura tropical como atividade**

Os produtores são naturais de Minas Gerais e de São Paulo, todos possuem idade superior a 56 anos. Desta forma, percebe-se que também na floricultura tropical há uma tendência ao envelhecimento corroborando com afirmação de Froehlich *et al.*, (2011), ao destacarem que no contexto rural, o envelhecimento populacional é agravado pela saída inflexível dos jovens, fato social, que tem causado uma mudança estrutural, pois, na busca de crescimento pessoal e profissional os jovens estão se evadindo do meio rural.

Com relação ao gênero dos entrevistados ocorre a predominância feminina. A pesquisa de Santos e Sena (2006) realizada em Benevides-PA também identificou participação expressiva da mulher no cultivo da floricultura. Quanto a escolaridade dos pesquisados identificou-se ensino fundamental incompleto, ensino médio incompleto e ensino superior incompleto. O estudo realizado por Cavalheiro *et al.*, (2014), com agricultores em Juína-MT, identificou que 51% dos entrevistados tinham escolaridade inferior ao nível fundamental, 33% fundamental completo e 16% ensino médio incompleto.

As famílias possuem diversas fontes de renda como aposentadoria, um deles ainda exerce atividade empresarial e a produção de flores tropicais, esta última representando entre três a seis salários mínimos. Tal oscilação de renda ocorre pois, segundo os produtores existem períodos de muitas festividades, como final de ano, com aumento de formaturas e

casamentos, nos quais se intensificam as vendas, todavia, há períodos em que ocorrem pouca demanda ou produtividade. Situação divergente ocorreu no município de Benevides-PA, onde a atividade tem sido desenvolvida por pequenos agricultores e para 60% deles, a renda variou entre um a dois salários mínimos, já para 40% oscilou entre três a sete salários mínimos (SANTOS; SENA, 2006).

Uma característica peculiar destes produtores é que todos atuavam em outras áreas como o setor público em bancos e privado no comércio varejista de artigo de vestuário e na construção civil, com rotinas urbanas e no anseio por melhoria na qualidade de vida procuraram a zona rural como alternativa. Nesse sentido, percebe-se uma mudança estrutural em que cada vez mais, pessoas que residem nas cidades estão voltando para o campo.

Dentre os motivos que levaram os produtores a escolher a produção de flores tropicais como alternativa no estado de Mato Grosso, o produtor A destacou que ao aposentar-se procurava por sossego e tranquilidade e começou a pesquisar propriedades rurais para aquisição. Ao visitar a atual propriedade, que já tinha um projeto de produção de flores tropicais em abandono e diante de tanta beleza, a família se interessou pela propriedade e pelo cultivo. Depois da aquisição da terra, inicialmente o produtor tentou várias atividades e por resistência e incentivo da esposa percebeu que produção de flores tropicais gerava maior retorno financeiro e não exigia tanta mão de obra, optando exclusivamente pela atividade.

O produtor B alegou que tinha uma área com outras atividades e trabalhava anteriormente no setor privado e após a aposentadoria do esposo resolveu diversificar. Assim, pensou em produzir algo que ainda não fosse explorado no estado, então optou pelas flores tropicais de corte, devido as utilizadas no Estado virem de fora e a atividade passou a ser a principal na propriedade.

O produtor C evidenciou que desde criança já trabalhava com plantas e que o contato com a natureza traz prazer, que trabalhou com várias atividades na propriedade como a criação de peixes e produção de abacaxi, mas não obteve o retorno financeiro esperado. Desta forma, ao conhecer as flores tropicais e se apaixonar percebeu uma oportunidade e investiu no cultivo.

### **Características da produção de flores tropicais**

As propriedades produtoras de flores tropicais estão localizadas em Nossa Senhora do Livramento-MT produtor C, Cuiabá-MT, produtor A e Coxipó do Ouro-MT, produtor B,

atuando entre sete a oito anos, sendo a atividade realizada de forma prioritária na propriedade e em áreas próprias. Realidade semelhante foi percebida no estudo realizado no Rio de Janeiro em que a maioria dos produtores de flores tropicais possuíam a condição de proprietários das áreas de cultivo, entretanto, para a maioria (73%) a atividade era uma alternativa secundária na propriedade (MACHADO NETO; JASMIM, 2012).

Apesar da principal mão-de-obra utilizada pelos entrevistados ser familiar, com participação do casal no plantio, colheita e comercialização, a atividade também tem gerado empregos, pois eventualmente há necessidade de contratações de uma a três pessoas que variam de acordo com o fluxo de vendas. Desta forma, constata-se que apesar de empregar a floricultura tropical no campo, demanda pouca mão-de-obra.

Todavia, o fato de inicialmente a floricultura tropical de corte ser uma atividade pouco explorada no Estado, a falta de experiência com a agricultura e a carência de informações técnicas fez com que, a produção fosse um desafio, cujas informações previamente recebidas foram introduzidas através de consultorias e projetos realizados pelo SEBRAE-MT, pesquisas e da sociabilização de troca de informações entre eles.

Questionados quanto ao recebimento de assistência técnica, os agricultores afirmaram ocorrer, porém, de forma esporádica através da Empresa Matogrossense de Pesquisa Assistência e Rural – EMPAER e recentemente um dos entrevistados tem recebido orientações e visitas da Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT, campus de Tangará da Serra-MT.

Com relação a assistência técnica, pesquisa realizada com agricultores em Tangará da Serra-MT, constatou que 100% dos entrevistados nunca receberam assistência (SANTOS, 2015). Conforme destacado por Garagorry, Quirino e Sousa (2002), problemas de falta de assistência técnica ocorre devido a insuficiência de pessoas para compor o corpo técnico das instituições oficiais e liberação de recursos como veículo e combustível para orientar individualmente agricultores em amplas faixas territoriais.

Nesse sentido, percebe-se a necessidade de que tal problema seja repensado e revisto de acordo com a realidade de cada região pelas autoridades públicas na busca de soluções e investimento em capacitação para uma adequada assistência técnica, principalmente com relação a novos cultivos, como a floricultura tropical.

Quanto a forma de captação de água para irrigação, os produtores captam de poço artesianos, rios e através da reserva de água da chuva que é bombeada para o sistema de irrigação. Segundo Lamas (2004), a água é um fator indispensável na produção de flores tropicais, apesar da região centro-oeste ter clima e solo favoráveis para o cultivo.

A Tabela 1 apresenta a área total das propriedades, área com produção de flores tropicais e a descrição das espécies cultivadas. O fato destes agricultores serem os principais produtores no estado possibilitou verificar que a área total com produção de flores tropicais é de aproximadamente 10 hectares.

**Tabela 1:** Descrição por produtor da área total e área com espécies tropicais em hectares

Produtor	Área total (ha)	Área com espécies tropicais (ha)	Descrição das espécies de flores tropicais produzidas
A	57,1	3,5	Helicônias, Alpínias, Bastão do Imperador, Sorvetão, Flor de vidro e folhagens
B	20	3	Helicônias, Alpínias, Bastão do Imperador e Sorvetão
C	6	3	Helicônias, Alpínias, Bastão do Imperador e Sorvetão

**Fonte:** Dados da pesquisa

Percebe-se que apesar da extensão de área total das propriedades, a área com produção da floricultura tropical de corte não ultrapassa 3,5 hectares (Tabela 1). Concordando com estudo realizado por Duval (2014), ao destacar que a área média nacional das propriedades que desenvolve a atividade de floricultura é de 3,5 ha, sendo a produção atrativa para pequenos produtores rurais.

Dentre as espécies cultivadas o grupo das Helicônias, conforme destacado pelos agricultores, ocupam o primeiro lugar em área, produtividade e comercialização, seguida pelas Alpínias. As Helicônias também têm se sobressaído em outras regiões como Rio de Janeiro, Pernambuco, Ceará, Alagoas e Minas Gerais (ALMEIDA *et al.*, 2012; MACHADO NETO; JASMIM, 2012; FILHO PEDROSA; FAVEIRO, 2006; OLIVEIRA; BARRETO; SISCÚ, 2006).

### **Aspectos gerais da comercialização de flores tropicais em Mato Grosso**

O Quadro 1 apresenta as características de comercialização realizadas pelos entrevistados. Com relação aos canais de comercialização, o principal canal utilizado pelos produtores é a venda para decoradores. No que tange as formas de divulgação, apesar de já ter vários anos de experiência na atividade, apenas o produtor A realiza a difusão através de site.



Outro ponto relevante é que o produtor C, propaga seu trabalho através da exposição de arranjos como cortesia em lojas diversas, principalmente de noivas.

**Quadro 1** – Características de comercialização no estado

<b>Produtor</b>	<b>Canais de Comercialização</b>	<b>Municípios atendidos em MT</b>	<b>Estados já atendidos</b>	<b>Formas de divulgação</b>
<b>A</b>	- Decoradores e - Arranjos em eventos.	Alta Floresta, Colíder, Cuiabá, Feliz Natal, Lucas do Rio Verde, Rondonópolis, Sinop, Tangará da Serra, Várzea Grande e outros.	Minas Gerais, Rondônia e São Paulo.	Site, revista, programas de televisão, rádio e de pessoa por pessoa.
<b>B</b>	- Decoradores; - Arranjos e - Floriculturas.	Alta Floresta, Campo Verde, Cuiabá, Sinop, Sorriso e Várzea Grande.	Rondônia e São Paulo.	Através de decoradores.
<b>C</b>	- Decoradores.	Cuiabá e Várzea Grande.	Nenhum	Panfletos, cartões, exposições, arranjos de cortesia em lojas de noiva e de roupas.

**Fonte:** Dados da pesquisa

No estudo de Silva (2010), produtores de flores tropicais destacaram que o emprego da internet, possibilitou redução dos custos, maior acesso e ampliação da cartela de clientes e crescimento da comercialização, resultando no aumento do faturamento. O uso da internet pode ser um diferencial competitivo, todavia, tal realidade não é comum entre os produtores pesquisados, pois, os produtores B e C destacaram ter dificuldades com uso das tecnologias como e-mails, uso do whatsapp e acesso a redes sociais, podendo estas serem ferramentas de divulgação das espécies produzidas disponíveis no período e de eventuais ofertas.

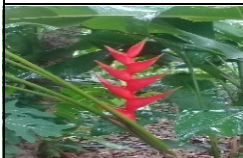





Tais dificuldades, acabam contribuindo para o desconhecimento das espécies tropicais pela população, e por consequência, ocorre pouca procura conforme evidenciou o produtor C.

Corroborando com a visão de França *et al.*, (2010), ao alegarem que o desconhecimento da floricultura tropical está ligado a carência na divulgação e falta de expansão dos canais de distribuição, pois, o varejo é formado basicamente pelas empresas promotoras de eventos, decoradores e paisagistas, que adquirem as flores diretamente do produtor para decoração de eventos, preparação de arranjos e utilização em jardins.

Por exemplo, em Porto Velho – RO, destaca que a produção da floricultura tropical chegou a atingir 47,7% de perdas, fator que segundo os autores poderia estar relacionado as dificuldades de comercialização por falta de marketing e que tal situação poderia acabar desmotivando o produtor rural e prejudicando a sustentabilidade no segmento (FRANÇA *et al.*, 2010).

O Quadro 2 apresenta as variedades de espécies de flores tropicais produzidas pelos entrevistados no estado Mato Grosso e o valor praticado por haste floral.

**Quadro 2 - Espécies comercializadas no estado Mato Grosso e preço praticado por haste**

<b>Imagens</b>	<b>Espécies</b>	<b>Valor R\$</b>
	Helicônia Bihai Íris Red	2,50
	Helicônia Bihai Orange	2,50
	Helicônia Pendente Sex Scarlet	2,50
	Helicônia Pendente Rostrata	2,50
	Helicônia Pisitacorus Alan Carle	1,50
	Helicônia Golden Torch	1,50

Imagens	Espécies	Valor R\$
	Helicônia Pisitacorus red Opal	2,50
	Bastão do Imperador Pink	2,50
	Bastão do Imperador Porcelana	2,50
	Bastão do Imperador Vermelho	2,50
	Bastão do Imperador Branco	2,50
	Alpínia Jungue King	2,50
	Sorvetão	2,50
	Flor de Vidro	2,50

**Fonte:** Dados da pesquisa

Dentre as espécies pesquisadas encontrou-se uma pequena variação nos preços sendo entre R\$ 1,50, hastes pequenas e R\$ 2,50, hastes grandes. No estado de Pernambuco, região onde a demanda pela floricultura tropical é alta e tem o fator competitividade, o preço médio pago por unidade varia entre: flores pequenas R\$ 0,40 à 0,80, medias R\$ 0,70 à 1,50 e grandes R\$ 1,60 à 3,50 (SILVA, 2010).

Conforme relato do produtor A, apesar dos desafios de divulgação e conquistas de canais de comercialização, a produção de flores tropicais tem despertado o interesse de

agricultores de outros municípios do estado de Mato Grosso, que acerca de dois anos vem investindo no cultivo, como: Lucas do Rio Verde, Sinop e Tangará da Serra.

## CONCLUSÃO

Constatou-se que a maioria dos produtores de flores tropicais possuem idade acima de 56 anos, com naturalidade de Minas Gerais e São Paulo, que a atividade é a principal fonte de renda na propriedade, variando entre três a seis salários mínimos mensais, com atuação do casal nas atividades de plantio, colheita e comercialização. E que todos os agricultores são pioneiros na agricultura, em especial na floricultura de corte, atuando anteriormente no setor público e privado.

As propriedades estão localizadas nos municípios de Nossa Senhora do Livramento-MT, Cuiabá-MT e Coxipó do Ouro-MT, realizando o cultivo de flores tropicais entre sete a oito anos. A atividade é realizada de forma prioritária na propriedade, em áreas próprias. A área total de produção dos pesquisados é de aproximadamente 10 hectares, com cultivos das espécies Helicônias, Alpínias, Bastão do Imperador, Sorvetão, Flor de vidro e folhagens tropicais. Entretanto, o grupo das Helicônias, ocupam o primeiro lugar em área, produtividade e comercialização, seguida pelas Alpínias.

Com relação aos canais de comercialização, percebe-se que o principal canal utilizado pelos produtores é a venda para decoradores, com preços que variam entre R\$ 1,50 a R\$ 2,50 por haste floral. As formas de divulgação ocorrem por meio de site, revista, programas de televisão, rádio, boca a boca, panfletos, cartões, exposições, arranjos de cortesia em lojas de noiva e de roupas e através de decoradores. Contudo, identificou-se que a maioria dos produtores têm dificuldades com uso das tecnologias como e-mails, uso do WhatsApp e acesso a redes sociais, ferramentas estas que por sua vez facilitariam a divulgação das espécies produzidas disponíveis e eventuais ofertas.

Sugere-se a criação de cooperativas para a organização dos produtores afim de facilitar/ampliar o escoamento da produção tanto no mercado interno quanto externo (exportações) e com isso despertar o interesse de outros agricultores no cultivo como alternativa de renda. E que sejam criadas políticas para fortalecimento e incentivo da classe no Estado e novas pesquisas como, por exemplo, sob a cadeia comercial da floricultura tropical.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. B. S. **A Agricultura Familiar: Projeto Flores**. Irriga Ceará 2004: Encontro Estadual do Agronegócio Cearense -Secretaria de Agricultura e Pecuária do Estado do Ceará, Fortaleza. 2004.

ALMEIDA, F.R *et al.* Flores tropicais em Minas Gerais. **EPAMIG**, n. 176, p. 1-5, 2012.

ALMEIDA, F.R.; AKI, A.Y. Grande crescimento no mercado de flores. **Agroanalysis**, p. 8-11, 1995.

ANEFALOS, L. C; TOMBOLATO, A. F. C.; RICORDI, A. Panorama atual e perspectivas futuras da cadeia produtiva de flores tropicais: o caso do antúrio. **Revista Brasileira de Horticultura Ornamental**, v. 16, n. 1, p. 107-111, 2010.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. Fundamentos de Metodologia: Um Guia para a Iniciação Científica. 2 Ed. São Paulo: Makron Books, 2000. **Revista Brasileira de Agroecologia**, v.2, n.1, fev. 2007.

BOTINI, *et al.* Sim produzimos flores em Mato Grosso. **Revista MT Horticultura**, v. 3, n. 1, p. 9-13, 2017.

BRITO, V. **Negócio desabrocha com conhecimento**. SEBRAE, 2016. Disponível em: <<https://www.mt.sebrae.com.br/conteudo-digital/135>>. Acesso em: 07 out. 2017.

CASTRO, A. C. R. de. **Deficiência de macronutrientes em *Heliconia psittacorum* ‘Golden Torch’**. 2007. 102 f. – Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2007.

CASTRO, A. C. R. *et al.* Teores e macronutrientes de rizomas de *Heliconia psittacorum* cv. **Golden Torch** submetidas a estresse nutricional, Recife, 2005.

CAVALHEIRO *et al.* Perfil socioeconômico e análise da qualidade de vida dos produtores de leite da comunidade São Justino, em Juína/MT. **Revista Destaques Acadêmicos**, v. 6, n. 3, 2014.

DUVAL, C. M. A produção de Flores e a Agricultura Familiar. **Revista Brasileira de Horticultura Ornamental**, v. 32, n. 2, 2014.

FRANÇA, M. C. A *et al.* Flores e Folhagens Tropicais: Mercado em Expansão. **V Encontro Nacional da ANPPAS 4 A**, Florianópolis, 2010.

FILHO PEDROSA, M. X. P.; FAVERO, L. A. Exportação para as flores tropicais no estado de Pernambuco: análise da inserção dos canais de distribuição. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 9, n. 3, p. 376-388, 2007.

FILHO PEDROSA, M. X. P.; FAVERO, L.A. A competitividade da cadeia exportadora de flores tropicais de Pernambuco. XLIV CONGRESSO DA SOBER. **Anais...** Fortaleza: CDS, 2006.

FROEHLICH, J. M *et al.* Êxodo seletivo, masculinização e envelhecimento da população rural na região central do RS. **SCIELO, Ciência Rural**, Santa Maria, v.41, n.9, p.1674-1680, 2011.

GARAGORRY, F. L.; QUIRINO, T. R.; SOUSA, C. P. **Diagnóstico sociotécnico da agropecuária brasileira: II. Estabelecimentos**. Brasília: Embrapa Informática e Tecnologia, 2002.

LAMAS, A.M. **Floricultura tropical: técnicas de produção**. 2004, 14p.

LOMACHINSKY, M. H. **A evolução da floricultura Pernambucana: Um novo produto na pauta de exportações do estado**. 2005. 75 f.- Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2005.

LOGES, *et al.* Colheita, pós-colheita e embalagem de flores tropicais em Pernambuco. **Horticultura Brasileira**, v.23, n.3, p.699-702, 2005.

LUZ, P. B *et al.* **Cultivo de flores tropicais**. 2003. 22 f. – Dissertação (Mestrando em Fitotecnia) – Universidade Federal de Lavras, Minas Gerais, 2003.

HAIR, J. F. Jr *et al.* **Análise Multivariada de Dados**, 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

JUNQUEIRA, A. H.; PEETZ, M. S. Mercado interno para os produtos da floricultura brasileira: características, tendências e importância socioeconômica recente. **Revista Brasileira de Horticultura Ornamental**, v. 14, n. 1, p. 37-52, 2008.

JUNQUEIRA, A. H.; PEETZ, M. S. O setor produtivo de flores e plantas ornamentais do Brasil, no período de 2008 a 2013: atualizações, balanços e perspectivas. **Revista Brasileira de Horticultura Ornamental**, v. 20, n. 2, p. 115-120, 2014.

**1.1 MACEDO, N. Mercado de floricultura prevê faturamento de R\$ 7,2 bilhões. Edição do Brasil, 2017. Disponível em: <<http://edicaodobrasil.com.br/2017/09/06/mercado-de-floricultura-preve-faturamento-de-r-72-bilhoes/>>. Acesso em: 07 out. 2017.**

MACHADO, N. A. S.; JASMIN, J. M. Perfil da produção de flores tropicais no estado do Rio de Janeiro. **Revista Brasileira de Horticultura Ornamental**, v. 18, n. 1, 2012.

MALHOTRA, N. K. *et al.* **Introdução à Pesquisa de Marketing**. São Paulo: Editora Pearson Prentice Hall, 2005.

NEVES, M. F.; PINTO, M. J. A. **Mapeamento e Quantificação da Cadeia de Flores e Plantas Ornamentais do Brasil**. 1º. ed. São Paulo: OCESP, 2015.

OLIVEIRA, E. S.; BARRETO, R. R.; SICSÚ, A. B. Diagnóstico do cenário atual de agronegócio: um arranjo produtivo local de flores tropicais em Alagoas. XIII SIMPE. **Anais...** Bauru: SIMPE, 2006.

SANTOS, E. F. Diagnóstico Rural Participativo no Assentamento Vale do Sol I no município de Tangará da Serra- MT. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v3, n.5, p. 35, 2015.

SANTOS, P. P. S.; SENA, A. L. S. Perfil tecnológico e socioeconômico da floricultura na região metropolitana de Belém: estudo de caso no município de Benevides. XLIV CONGRESSO DA SOBER. **Anais...** Fortaleza: CDS, 2006.

SANTOS, J. S. C. **Produção de Flores Tropicais:** Uma Alternativa Econômica Ambiental para Agricultura Familiar. 2017. 64f. - Dissertação (Mestrado Interdisciplinar em Ambiente e Sistemas de Produção Agrícola) – Universidade do estado de Mato Grosso, Tangará da Serra, 2017.

SILVA, E. C. A. **O uso do comercio eletrônico no ramo de flores tropicais em Pernambuco.** 2010. 116 f. – Dissertação (Pós-graduação em Administração e Desenvolvimento Rural de Pernambuco) – Universidade Rural de Pernambuco, Recife, 2010.

TERRA, S. B.; ZUGE D. P. P. O. Floricultura: a produção de flores como uma nova alternativa de emprego e renda para a comunidade de Bagé-RS. **Revista Conexão UEPG**, v. 9, n. 2, p. 342-353, 2013.

## CAPÍTULO 18

### MOTIVAÇÃO E CLIMA ORGANIZACIONAL EM UMA REDE DE FARMÁCIAS

Marco Antônio de Oliveira Viana

Suelen Aparecida Duarte Silva

Wesley Mendes Oliveira

Eliezer Carneiro de Oliveira

#### RESUMO

Este artigo objetiva analisar a influência dos fatores motivacionais sobre o clima organizacional em uma rede de farmácias, localizada em um município da região do Alto São Francisco, Estado de Minas Gerais, em 2017. A abordagem metodológica consiste em pesquisa qualitativa e quantitativa, específica a um estudo de caso, com a aplicação de um questionário a 30 colaboradores e realizada uma entrevista com três diretores. Os resultados sobre motivação são: a rede de farmácias oferta treinamento aos colaboradores; divulga informações sobre metas a serem atingidas, faz reuniões semanais para discussão de resultados, a equipe tem autonomia para propor sugestões de mudanças; em relação ao clima organizacional: há boa relação interpessoal entre colaboradores e com a chefia imediata; há existência de ambiente de trabalho favorável e reconhecimento da direção sobre o trabalho realizado por colaborador. Conclui-se que os fatores motivacionais percebidos pelos colaboradores contribuem para a formação de clima organizacional favorável.

**PALAVRAS-CHAVE:** Fatores motivacionais, Clima organizacional, Rede de farmácias

#### ABSTRACT

This article aims to analyze the influence of motivational factors on the organizational climate in a chain of pharmacies, located in a municipality in the Alto São Francisco region, State of Minas Gerais, in 2017. The methodological approach consists of qualitative and quantitative research, specific to a case study, with the application of a questionnaire to 30 employees and an interview with three directors. The results on motivation are: the pharmacy chain offers training to employees; disseminates information about goals to be achieved, holds weekly meetings to discuss results, the team has the autonomy to propose changes; in relation to the organizational climate: there is a good interpersonal relationship between employees and the immediate manager; there is a favorable work environment and management acknowledges the work done by the employee. It is concluded that the motivational factors perceived by employees contribute to the formation of a favorable organizational climate.

**KEYWORDS:** Motivational factors, Organizational climate, Pharmacy network

#### INTRODUÇÃO

A forma como as organizações efetuam a gestão de pessoas passa por transformações em todo o mundo. Essa transformação é causada por mudanças na organização do trabalho, no relacionamento entre organizações e pessoas, no modo pelo qual as pessoas percebem sua



relação com o trabalho e no comportamento do mercado de trabalho.

E, gradativamente, as transformações alcançaram o setor de Recursos Humanos (RH), pois esse, antes visto como a parte operacional e burocrática da empresa, cujos processos eram caracterizados, como, por exemplo: contratos de trabalho, pagamento de salário, férias e demissões. Considerando esse cenário, torna-se relevante o investimento em uma de Gestão de Pessoas Estratégica, para que essa possa contribuir para o desenvolvimento das pessoas, tendo-as como a principal vantagem competitiva dos negócios.

Contudo, as empresas perceberam que uma equipe de colaboradores competentes e dedicados pode ser o diferencial, sendo, portanto, relevante investir na formação de equipes de pessoas comprometidas e motivadas, com vistas a alcançarem os objetivos organizacionais e pessoais, agregando crescimento para as partes envolvidas.

Nesse contexto, esse estudo trata de um artigo sobre Clima Organizacional e Motivação e visou analisar a influência dos fatores motivacionais sobre o clima organizacional, em uma rede de farmácias localizada em um município da região do Alto São Francisco, Estado de Minas Gerais, no ano de 2017, a fim de responder a questão-problema deste estudo: qual a influência dos fatores motivacionais sobre o clima organizacional em uma rede de farmácias?

A base teórico-metodológica consistiu na abordagem qualitativa e quantitativa, seguida de pesquisa exploratória e descritiva, específica a um estudo de caso. Já a base teórico-conceitual foi elaborada com base nos estudos de Coltro (2015) acerca de Gestão de Pessoas; Chiavenato (2014) sobre Motivação; Chiavenato (2016) referente às Teorias Motivacionais e Ferreira (2015) sobre o Clima Organizacional.

Este estudo está estruturado em seis partes, que são: a parte 1 trata desta Introdução; a parte 2 compreende o Referencial Teórico, relativa ao componente conceitual do estudo; a parte 3, referente à Metodologia – sobre como foi realizado; a parte 4 trata dos Resultados e Discussão; a parte 5 corresponde a Conclusão do artigo. Finaliza-se com as lista de referências.

## REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo apresenta-se uma revisão teórica sobre Motivação Organizacional e Clima Organizacional, tendo como base os estudos sobre Gestão de Pessoas, Motivação, Teorias Motivacionais, Clima Organizacional e o Setor Farmacêutico.

### Gestão de pessoas

Na visão de Romero (2013, p. 17), a gestão de pessoas trata do “conjunto de decisões integradas sobre as relações de emprego que influenciam a eficácia dos colaboradores/servidores e das organizações”. Assim, essa expressão envolve não somente as práticas e as políticas, mas também uma visão estratégica de pessoas, ligada ao negócio da organização, que é o novo papel da área de pessoas nas organizações.

Neste contexto, a gestão de pessoas para Dutra (2012, p. 17) trata do “conjunto de políticas e práticas que permitem a conciliação de expectativas entre a organização e as pessoas para que ambas possam realizá-las ao longo do tempo”.

Na próxima seção, aborda-se o tema Motivação Organizacional e o comportamento dos indivíduos onde estão inseridos, uma vez que estes são fatores importantes para o clima organizacional.

### Motivação

De acordo com Ferreira (2015, p. 13), “a motivação é o resultado da interação entre a pessoa e a situação”. O autor afirma que o mesmo indivíduo pode ter diferentes níveis de motivação que variam ao longo do tempo, ou seja, pode estar mais motivado em um momento e menos em outra ocasião.

Para Silva (2013, p.208), “a motivação é alguma força direcionada dentro dos indivíduos, pela qual eles tentam alcançar uma meta, a fim de preencher uma necessidade ou expectativa”.

O estudo sobre motivação, conforme Silva (2013), refere-se basicamente às razões pelas quais as pessoas se comportam de determinado modo.

Na próxima seção, aborda-se as Teorias Motivacionais e sua importância nas organizações.

## Teorias motivacionais

Segundo Sobral e Peci (2012, p. 29), “uma teoria é o conjunto coerente de suposições elaboradas para explicar a relação entre dois ou mais fatos”.

Neste âmbito, no estudo são abordadas quatro teorias, que são: (1) Teoria da Hierarquia das Necessidades, de Abraham Harold Maslow; (2) Teoria dos Dois Fatores, de Frederick Herzberg; (3) Teoria X e Y, de Douglas McGregor e (4) Teoria das Necessidades Adquiridas, de David McClelland.

A Teoria da Hierarquia das Necessidades foi formulada na década de 1950 pelo psicólogo Abraham Harold Maslow, um dos principais teóricos da motivação.

Tais necessidades são denominadas de necessidades humanas e sua classificação é descrita no **Quadro 1**.

**Quadro 1** – Necessidades humanas, segundo Maslow

TIPOS DE NECESSIDADES	ORDEM / ASPECTO	CARACTERÍSTICAS
Necessidades fisiológicas	Primária	Alimentação, descanso e moradia.
Necessidades de segurança	Primária	Proteção, saúde e emprego.
Necessidades sociais	Secundária	Relacionamento, amizade, aceitação, compreensão, consideração e integração.
Necessidade de estima	Secundária	Orgulho, <i>status</i> , prestígio, satisfação, reconhecimento, confiança e progresso.
Necessidade de autorealização	Secundária	Sentir realizado com as conquistas pessoais, profissionais e sociais.

**Fonte:** Adaptado de Scatena (2012, p.68).

Segundo Chiavenato (2011), Maslow apresentou a teoria da motivação, segundo a qual as necessidades humanas estão organizadas e dispostas em níveis, em uma hierarquia de importância e de influência. Na sequência, aborda-se a Teoria dos Dois Fatores, de Herzberg.

Frederick Herzberg estabeleceu uma teoria que é uma expansão da Teoria da Hierarquia das Necessidades de Maslow.

Para o mesmo autor, os resultados indicavam que, quando as pessoas falavam sobre o sentimento de insatisfação com relação ao trabalho, elas falavam de fatores extrínsecos ao trabalho, e que, quando falavam sobre sentir-se bem ou satisfeitas, falavam de elementos intrínsecos. Herzberg os denominou fatores de higiene e fatores de motivação (SILVA, 2013).

Na visão de Chiavenato (2016), os fatores higiênicos são as condições que rodeiam o empregado enquanto trabalha. Já os fatores satisficentes ou motivacionais são o conteúdo do cargo, tarefas e os deveres relacionados com o cargo em si. Dando continuidade às teorias motivacionais, aborda-se a Teoria X e Y, de McGregor.

De acordo com Scatena (2012, p. 65), “a Teoria X considera que o homem não gosta naturalmente de trabalhar”. A maioria das pessoas necessita de direção para isso. Já a Teoria Y vê o homem com a qualidade e a capacidade de se dedicar ao trabalho sem que necessite ser vigiado. Agora, aborda-se a Teoria das Necessidades, de David McClelland.

De acordo com Silva (2013), McClelland classificou as necessidades em três categorias, que são: as necessidades de afiliação, necessidades de realização e necessidades de poder.

Para o autor, a necessidades de afiliação é o desejo de estabelecer relacionamentos pessoais próximos, de evitar conflitos e estabelecer fortes amizades. Já a necessidades de realização é o desejo de alcançar algo difícil e exige um padrão de sucesso, domínio de tarefas complexas e superação de outras. Por outro lado as necessidades de poder, mostrar o indivíduo que necessita exercer poder sobre outro.

Na próxima seção, aborda-se o Clima Organizacional e sua influência no comportamento das pessoas no ambiente organizacional.

### **Clima organizacional**

Segundo Chiavenato (2014, p.122), “o clima [organizacional] representa o ambiente psicológico e social que existe em uma organização e que condiciona o comportamento dos seus membros”.

No entendimento de Luz (2012, p. 12) o “Clima organizacional é o reflexo do estado de ânimo ou grau de satisfação dos funcionários de uma empresa, num dado momento”.

Em outra percepção, Johann (2013 p. 184), diz que “o clima organizacional retrata o grau de satisfação das pessoas no trabalho e é resultante tanto de questões materiais, quanto de aspectos emocionais presentes no ambiente de trabalho”.

Considerando a temática clima organizacional, conforme os estudo de Bispo (2006), apresenta-se no **Quadro 2** os tipos de clima e suas características.

**Quadro 2** – Tipos e características de Clima Organizacional

<b>TIPOS DE CLIMA ORGANIZACIONAL</b>		
<b>DESAVORÁVEL</b>	<b>NEUTRO</b>	<b>FAVORÁVEL</b>
• Frustração	• indiferença	• satisfação

<ul style="list-style-type: none"> <li>• desmotivação</li> <li>• falta de integração entre empresa e colaboradores</li> <li>• improdutividade pouco aproveitamento nos treinamentos</li> <li>• falta de envolvimento nos negócios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• apatia</li> <li>• baixa integração entre empresa e colaboradores</li> <li>• baixa produtividade</li> <li>• médio aproveitamento nos treinamentos</li> <li>• pouco envolvimento nos negócios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• motivação</li> <li>• alta integração entre empresa e colaboradores</li> <li>• produtividade</li> <li>• maior aproveitamento nos treinamento</li> <li>• maior envolvimento nos negócios</li> </ul>
--	---	--

Fonte: Adaptado de Bispo (2006).

Vale destacar no **Quadro 2**, que um clima organizacional neutro requer atenção e cuidado. O clima neutro revela que as pessoas ainda não tem opinião formada sobre a organização em que trabalham, e isso requer dos profissionais a implantação de políticas de recursos humanos de forma mais pontual (BISPO, 2006).

A próxima seção abordará o segmento farmacêutico em sua principal atuação.

### **Setor farmacêutico**

De acordo com Sebrae (2014), farmácia é o estabelecimento que manipulação de fórmulas magistrais e oficinais de comércio de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos, compreendendo o de dispensação e o atendimento privativo de unidade hospitalar ou de qualquer outra equivalente à assistência médica. A farmácia poderá vender tanto para consumidores finais, como para empresas ou estabelecimentos de assistência médica.

De acordo com Sebrae (2017), para se inserir no segmento de comércio varejista de produtos farmacêuticos, artigos médicos e ortopédicos, de perfumaria e cosméticos, o empreendedor deverá oferecer um mix de produtos de boa qualidade e com preços atrativos.

Na próxima seção será apresentada a Metodologia e os procedimentos utilizados na elaboração desse artigo.

### **METODOLOGIA**

Nesta seção apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a realização do estudo de caso, em uma rede de farmácias, localizada em um município do Estado de Minas Gerais.

O estudo seguiu a classificação proposta por Silva e Menezes (2005), caracterizada por pesquisa quantitativa e qualitativa, sendo exploratória e descritiva, específica a um estudo de caso, com o objetivo de analisar a influência dos fatores motivacionais sobre o clima organizacional, em uma rede de farmácias localizada em um município da região do Alto São

Francisco, Estado de Minas Gerais, no ano de 2017

A rede de farmácias, o caso estudado, teve início em 1992, com o propósito de atender à comunidade local mediante a venda de medicamentos, produtos de perfumaria e correlatos e prestar serviço de assistência farmacêutica.

A época da realização da pesquisa, a empresa contava com quatro filiais, distribuídas em pontos estratégicos da cidade. Possuía uma estrutura informatizada, uma produção variada em medicamentos (cápsulas, xaropes, cremes, pomadas etc.) e ampla linha em cosméticos (xampu, cremes, loções, hidratantes, desodorantes, talcos etc.) incluindo-se variada linha em produtos naturais.

Os instrumentos de coleta de dados utilizados foram compostos por uma entrevista estruturada direcionada a 03 gestores e um questionário estruturado e fechado aplicado a 30 colaboradores.

Para o tratamento de dados levantados da entrevista foi utilizada a análise de conteúdo realizado em quatro etapas: 1º) leitura das respostas das entrevistas; 2ª) definição de categorias de análises, através de palavras-chaves; 3ª) Articulação das categorias com o marco teórico; 4ª) interpretação e discussão dos dados. Já, a partir dos dados levantados dos questionários fechados, utilizou-se análise estatística das respostas, mediante medida de tendência central: média aritmética; porcentagem, ambos apresentados em tabelas.

Na próxima seção, apresenta-se os resultados e a discussão.

## **RESULTADOS E DISCUSSÃO**

Nessa seção são apresentados os resultados em dois grupos, que foram: (1) Análise dos dados de 30 colaboradores; (2) Análise dos dados de 03 gestores.

### **Análise dos dados dos colaboradores**

De acordo com os dados da pesquisa, a síntese do perfil dos colaboradores da empresa é assim caracterizada: (29,2%) deles encontram-se na faixa etária de 26 a 30 anos; (75%) são do sexo feminino; em relação à formação escolar, (50%) têm ensino superior completo e (25%) o ensino médio completo; (66,7%) com tempo de serviço entre 0 a 05 anos.

Constata-se que os indicadores relacionados ao perfil, três indicadores foram os mais expressivos: a participação feminina no quadro de funcionários da empresa, o tempo de serviço (de 0 a 5 anos) e a formação escolar em nível superior.

Em relação aos dados relativos aos grupos “Motivação Organizacional” e “Clima Organizacional”, os resultados são apresentados, respectivamente, nas **Tabelas 1 e 2**.

**Tabela 1** – Motivação Organizacional - colaboradores (Valores em %)

INDICADORES DE RESPOSTAS	RESPOSTAS						TOTAL
	1	2	3	4	5	0	
Tarefas e metas na empresa	2,3	1,8	4,2	16,1	<b>75,0</b>	0,5	<b>100,0</b>
Plano de metas nos setores	13,5	2,1	6,8	18,8	<b>57,8</b>	1,0	<b>100,0</b>
Recompensas/benefícios	4,2	2,1	3,6	17,9	<b>65,8</b>	6,5	<b>100,0</b>
Gestão de recursos humanos	2,5	1,7	5,8	26,7	<b>60,0</b>	3,3	<b>100,0</b>
Imagem da empresa	0,0	0,0	0,0	4,2	<b>95,8</b>	0,0	<b>100,0</b>
<b>TOTAL</b>	<b>4,5</b>	<b>1,5</b>	<b>4,1</b>	<b>16,7</b>	<b>70,9</b>	<b>2,3</b>	<b>100,0</b>

**Legenda:** (1) Discordo Totalmente, (2) Discordo Parcialmente, (3) Não concordo e Nem discordo, (4) Concordo Parcialmente, (5) Concordo Totalmente e (0) Não se aplica

De acordo com os dados da **Tabela 1**, observa-se que os três maiores percentuais relativos às respostas foram: (i) Imagem da empresa, com 95,8%; (ii) Tarefas e metas na empresa, com 75,0% e (iii) Recompensas / benefícios, com 65,8%.

Os dados demonstram o estado motivacional dos colaboradores em relação ao trabalho desenvolvido na empresa, o que sugere ser a empresa um bom local de trabalho. Isso significa também que para mais da metade dos colaboradores, a opinião deles é considerada de alguma forma na definição de recompensas e benefícios na empresa.

Na **Tabela 2** apresenta-se o resultado-síntese do grupo “Clima Organizacional”.

**Tabela 2** – Clima Organizacional - colaboradores (Valores em %)

INDICADORES DE RESPOSTAS	RESPOSTAS						TOTAL
	1	2	3	4	5	0	
Satisfação no trabalho realizado	7,2	2,3	3,0	21,2	<b>65,2</b>	1,1	<b>100,0</b>
Condições de trabalho	0,8	0,0	5,0	10,8	<b>82,5</b>	0,8	<b>100,0</b>
Ambiente de trabalho	0	0,0	2,5	4,2	<b>93,3</b>	0,0	<b>100,0</b>
Aspecto gerencial	1,7	0,0	2,5	6,7	<b>89,2</b>	0,0	<b>100,0</b>
<b>TOTAL</b>	<b>2,4</b>	<b>0,6</b>	<b>3,3</b>	<b>10,7</b>	<b>82,5</b>	<b>0,5</b>	<b>100,0</b>

**Legenda:** (1) Discordo Totalmente, (2) Discordo Parcialmente, (3) Não concordo e Nem discordo, (4) Concordo Parcialmente, (5) Concordo Totalmente e (0) Não se aplica

Com relação aos dados da **Tabela 2**, observa-se que os três maiores percentuais relativos às respostas foram concentrados: (i) Ambiente de trabalho, com 93,3%; (ii) Aspecto gerencial, com 89,2% e (iii) Condições de trabalho, com 82,5%.

Na visão dos colaboradores, os indicadores de respostas descritos na **Tabela 1 e Tabela 2**, tiveram a avaliação concentrada no conceito “Concordo Totalmente”, cujos percentuais variaram entre 57,8% a 95,8%.

Constata-se que os três indicadores com avaliações mais bem avaliados foram: Imagem da empresa (95,8%), Ambiente de trabalho (93,3%) e Aspecto gerencial (98,2%).

Com base nos resultados, portanto, percebe que os colaboradores se sentem motivados no ambiente de trabalho, possivelmente, influenciando o Clima Organizacional do tipo favorável.

Segundo Ferreira (2015), a motivação é o resultado da interação entre a pessoa e a situação. O autor afirma que o mesmo indivíduo pode ter diferentes níveis de motivação que variam ao longo do tempo, ou seja, pode estar mais motivado em um momento e menos em outra ocasião.

Portanto, conforme a **Tabela 1**, o índice com maior percentual é delimitado ao indicador de resposta “Imagem na empresa” pertencente ao grupo da motivação organizacional, com (95,8%).

Já na **Tabela 2** o indicador “Ambiente de trabalho” pertencente ao grupo do clima organizacional, com (93,3%). Nos dois casos, os dados indicam ser o ambiente organizacional da rede de farmácias um local que contribui para a motivação dos colaboradores.

A seguir, apresenta-se os resultados originários da entrevista.

### **Análise dos dados dos gestores**

Para preservar a identidade dos respondentes, os mesmos foram denominados como Diretor 1; Diretor 2 e Diretor 3.

Na rede de farmácias os respondentes exercem, conforme a necessidade, a mesma função.

Os dados do **Quadro 3** demonstram os principais resultados levantados mediante a entrevista realizada com os diretores.

**Quadro 3** – Síntese das respostas dos diretores

<b>RESPOSTAS DOS TRÊS DIRETORES</b>			
<b>PERGUNTAS</b>	<b>DIRETOR 1</b>	<b>DIRETOR 2</b>	<b>DIRETOR 3</b>
Percebe Motivação no ambiente de trabalho?	Sim	Sim	Sim
Percebe insatisfação no colaborador?	Não	As vezes	Sim
Quais as metas a serem alcançadas?	Sim	Sim	Sim
Quais tipos de recompensas e benefícios?	Comissão	Dinheiro	Dinheiro
Possui Gestão de Recursos Humanos?	Sim	Não	Não
Disponibiliza equipamentos?	Sim	Sim	Totalmente



Quais as formas de comunicação?	Verbal/Whatsapp	Verbal/Whatsapp	Verbal/Whatsapp
Qual a relação entre gestor/colaborador?	Muito tranquila	Ganha ganha	Muito próxima
Qual entendimento sobre Clima?	Não sei	Sim	Satisfação
Como avalia o Clima?	Favorável	Favorável	Favorável

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

No **Quadro 3** apresenta, de forma resumida, as respostas dos diretores direcionadas as perguntas realizadas. Através dos resultados da análise realizada, percebe-se a importância da Motivação Organizacional e Clima Organizacional para a rede de farmácias estudada.

De acordo com as respostas dos diretores na Pergunta 1, percebe-se que na opinião dos diretores, os colaboradores estão motivados a trabalhar na empresa, no que diz respeito aos aspectos apresentados.

Relacionando a resposta dos três diretores na Pergunta 2, o diretor 1 e diretor 2 disseram que não é comum perceber manifestação de insatisfação. Já o diretor 3 disse que isso é percebido pelo fato da má realização do trabalho. Nos dados apresentados no questionário na opinião dos colaboradores, percebe-se que pela **Figura 7**, 13,5% avaliam discordar totalmente de fatores relacionados ao plano de metas nos setores. Possivelmente, pode ser um aspecto de insatisfação que leva à desmotivação.

Já a Pergunta 03, com relação ao plano de metas nos setores, 57,8% dos colaboradores avaliaram concordar totalmente e 13,5% discordar totalmente. Percebe-se que o conceito discordo totalmente obteve a maior escolha nesse quesito de metas nos setores. Sugere-se que a empresa reveja sua forma de planejamento de metas em conjunto com os colaboradores. Pois às vezes esse se torna um fator desmotivador na empresa.

Dessa forma, ao analisar os aspectos de recompensas e benefícios na Pergunta 04, sugere-se que a empresa implante novas estratégias motivacionais como forma de incentivo aos colaboradores.

A Pergunta 05 de acordo com a resposta, o diretor 2 e diretor 3 informaram que na empresa não possui este setor, já o diretor 1, informou que existe este departamento, porém ainda não se encontra estruturado.

Com relação a Pergunta 06, com base na resposta do diretor 1, diretor 2 e diretor 3 a empresa oferece todos os equipamentos necessários para o desempenho das tarefas.

Já a Pergunta 07, de acordo com as respostas do diretor 1, diretor 2 e diretor 3 o tipo de comunicação mais utilizado e via Whatsapp, entretanto os mesmos informaram que são realizadas reuniões semanais para informar e traçar as metas da semana seguinte.

Dessa forma a Pergunta 08, demonstra que a rede de farmácia possui uma relação entre empresa/gestor e colaborador que proporciona o desenvolvimento da empresa em aspectos pessoal, profissional e financeiro.

Assim na Pergunta 09, com base nos dados apresentados, percebe-se que os diretores da rede de farmácia não demonstraram conhecer claramente sobre clima organizacional. Porém finaliza-se com a Pergunta 10, onde os diretores avaliam o clima como do tipo favorável.

Sugere-se que os diretores da empresa busquem conhecer sobre esse assunto e realizem especificamente, um estudo de clima organizacional para saber a opinião dos colaboradores. Porém, considera-se que os colaboradores se sentem motivados no ambiente de trabalho, visto através de suas respostas no questionário analisado.

Na próxima seção será apresentada conclusão dessa pesquisa.

## **CONCLUSÃO**

O objetivo desta pesquisa foi analisar a influência dos fatores motivacionais sobre o clima organizacional em uma rede de farmácias, localizada em um município da região do Alto São Francisco, no Estado de Minas Gerais, no ano de 2017; com o propósito de responder a questão-problema deste estudo: qual a influência dos fatores motivacionais sobre o clima organizacional em uma rede de farmácias?

Em relação aos objetivos propostos, conclui-se que a rede de farmácias ainda não possui critério de recompensas/benefícios implantados. O fator motivacional direcionado ao colaborador ocorre em forma de comissão paga através de dinheiro, de acordo com a produtividade, tratando-se da única forma de recompensa oferecida pela empresa, conforme percepção dos colaboradores e dados da entrevista direcionada aos diretores.

Com base nas informações, percebe-se que na empresa a motivação é originada de boas relações interpessoais, boas relações com a chefia, e da autonomia para tomar decisões em seus setores. Portanto, confirma-se a hipótese básica deste estudo, porque há na rede de farmácias o reconhecimento profissional, as formas de comunicação no ambiente organizacional, a existência de plano de carreira, o salário condizente com a função, a participação nos lucros, a amizade com a chefia, recebimentos de benefícios e a jornada de trabalho. E tais fatores motivacionais contribuem para a formação de um clima organizacional favorável.

Sugere-se que a rede de farmácia crie um departamento acerca da Gestão de Pessoas, conforme informado pelos diretores, para que a unidade administração possa desenvolver e

acompanhar as estratégias gerenciais com vistas a contribuir para a motivação dos colaboradores no ambiente organizacional.

## REFERÊNCIAS

BISPO, C A. F. **Um novo modelo de pesquisa de clima organizacional**. Produção, v. 16, n. 2, p. 258-273, maio/ago. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/prod/v16n2/06>>; Acesso em: 08 abr. 2017.

CHIAVENATO, I. **Administração nos novos tempos: os novos horizontes em administração**. 8. ed. Barueri, SP: Manole, 2016.

CHIAVENATO, I. **Introdução a teoria geral da administração**. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

CHIAVENATO, I. **O novo papel dos recursos humanos nas organizações**. 4. ed. Barueri, SP: Manole, 2014. Disponível em: <<http://unisa.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788520437063/pages/-10>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

COLTRO, A. **Teoria geral da administração**. Curitiba: InterSaber, 2015. Disponível em: <<http://unisa.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788544302071/pages/-2>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

DUTRA, J. S. **Competências: Conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna**. 1. ed. 10. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA, P. I. **Clima organizacional e qualidade de vida no trabalho**. Rio de Janeiro: LTC, 2015.

JOHANN, S. **Comportamento organizacional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

LUZ, R. S. **Gestão do clima organizacional**. Rio de Janeiro: Qualitymark Editora, 2012.

ROMERO, S. M. T. **Gestão de Pessoas: conceitos e estratégias**. Curitiba: InterSaber, 2013. Disponível em: <<http://unisa.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788582127001/pages/5>>. Acesso em: 08 abr. 2017.

SCATENA, M. I. C. **Ferramentas para a moderna gestão empresarial: teoria, implementação e prática**. Curitiba: InterSaber, 2012. Disponível em: <<http://unisa.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788582124253/pages/67>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

SEBRAE. **O Ramo da farmácia e potencial das drogarias**. 2014. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/oramo-da-farmacia-e-o-potencial-das-drogarias,dbd99e665b182410VgnVCM100000b272010aRCRD>> Acesso em: 22 maio 2018.

SEBRAE. **O Ramo da farmácia e potencial das drogarias**, 2017. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/o-ramo-da-farmacia-e-o-potencial-das-drogarias,dbd99e665b182410VgnVCM100000b272010aRCRD>> Acesso em: 22 maio 2018.

SILVA, E. S; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. Florianópolis : UFSC, 2005.

SILVA, R. O. **Teorias da Administração**. 3. ed. São Paulo: Pearson *Education* do Brasil, 2013. Disponível em: <<http://unisa.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788581431857/pages/-8>>. Acesso em: 03 maio 2017.

SOBRAL, F; PECL. A. **Teorias da administração: bibliografia universitária** Pearson. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012. Disponível em: <<http://unisa.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788564574335/pages/-6>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

## CAPÍTULO 19

### O DESEMPENHO NO RANKING DA CBF É SINÔNIMO DE SOLVÊNCIA? UM ESTUDO COM CLUBES DE FUTEBOL BRASILEIROS

#### IS CBF RANKING PERFORMANCE IS A SOLVENCY SYNONYM? A STUDY WITH BRAZILIAN FOOTBALL CLUBS

Cleston Alexandre dos Santos, Professor do Curso de Ciências Contábeis, UFMS/CPTL

Thiago Bruno de Jesus Silva, Professor do Curso de Ciências Contábeis, UFGD

Rafael Ferla, Professor do Curso de Ciências Contábeis, Faculdades Santa Rita

Inês Francisca Neves Silva, Professora do Curso de Ciências Contábeis, UFMS/CPTL

Nelson Hein, Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, FURB/PPGCC

#### RESUMO

A situação econômico-financeira de clubes é um problema crônico observado no mundo do futebol. Além disso, os desequilíbrios financeiros geram consequências que podem piorar o desempenho esportivo, resultando na frequência de clubes rebaixados de divisão. O presente trabalho tem como objetivo evidenciar a relação entre solvência dos clubes de futebol brasileiros e o ranking da comissão brasileira de futebol (CBF). Caracteriza-se quanto ao objetivo como descritivo, quanto aos procedimentos como documental e quanto ao seu problema como quantitativo. A população é constituída por 60 times presentes nas séries A, B e C do Campeonato Brasileiro de 2015, sendo 40 clubes como amostra. Para análise dos dados, utilizou-se da estatística descritiva e do coeficiente de correlação de Kendall entre o Ranking do Modelo de Previsão de Insolvência dos clubes de futebol e o Ranking da CBF. Para a Previsão de Insolvência adotou-se o modelo de Kanitz, que foi o pioneiro nos estudos sobre previsão de insolvência no Brasil. No tocante a análise da relação entre solvência dos clubes de futebol brasileiros e o ranking da CBF, os resultados evidenciam que há uma correlação positiva e significativa entre o ranking da CBF e o modelo de previsão de Insolvência de Kanitz, o que mostra que quanto melhor for o desempenho operacional, maior a tendência de ter um maior grau de solvência pelo modelo analisado. O estudo contribui ao mostrar que há evidências de que o resultado em campo dos clubes de futebol, por meio de vitórias e conquistas de títulos, está positivamente correlacionado com o grau de solvência.

**PALAVRAS-CHAVE:** Clubes de Futebol; Solvência; Ranking CBF.

#### ABSTRACT

The economic and financial situation of clubs is a chronic problem observed in the world of football. In addition, financial imbalances generate consequences that can worsen the sporting performance, resulting in the frequency of clubs that are downgraded. The present study aims to show the relationship between solvency of Brazilian soccer clubs and the ranking of the Brazilian Football Confederation (CBF). We characterize the objective as descriptive, regarding the procedures as documentary and about its problem as quantitative. The population is made up of 60 teams present in the A, B and C series of the Brazilian Championship of 2015, with 40 clubs as sample. For the data analysis, Kendall's descriptive statistics and correlation coefficient was used between the Football Insolvency Forecasting

Model Ranking and the CBF Ranking. For the Insolvency Forecast, the model of Kanitz was adopted, which was the pioneer in the studies on prediction of insolvency in Brazil. Regarding the analysis of the relationship between the solvency of Brazilian football clubs and the CBF ranking, the results show that there is a positive and significant correlation between the CBF ranking and the Kanitz Insolvency forecast model, which shows that the better for operational performance, the greater the tendency to have a higher degree of solvency by the analyzed model. The study contributes by showing that there is evidence that football field results, through wins and titles, are positively correlated with the degree of solvency.

**KEYWORDS:** Football Clubs; Solvency; CBF Ranking.

## INTRODUÇÃO

Mundialmente, as instituições esportivas anseiam resultados voltados a eficiência, rentabilidade e competitividade em sua gestão (Rodrigues & Silva, 2009). Entretanto, o futebol já foi caracterizado como amador, tanto em seus elementos operacionais como de gestão, onde o aspecto lucrativo não era almejado visando subsistência e crescimento (Leoncini & Silva, 2005).

No Brasil, com o advento da Lei Pelé os clubes evoluíram da condição social, como entidades sem fins lucrativos, para uma visão empresarial, especialmente quanto a prestações de contas e processos de gestão (Felgueiras Da Silva & Carvalho, 2009). Este contexto desencadeou um novo paradigma de gestão profissional dos clubes de futebol, segundo Neto (1998), o profissionalismo não é caracterizado pelo aumento do fluxo financeiro das instituições esportivas, mas representado por sofisticados processos de gestão. Contudo, as equipes no Brasil ainda são caracterizadas por uma situação ruim e apresentam dificuldades na obtenção de lucros (Silva et al., 2012).

Apesar da dificuldade de obtenção de lucros, feitos demonstram que a profissionalização da gestão dos clubes pode melhorar os resultados. O futebol é caracterizado como paixão nacional, este aspecto emocional possibilita com que clubes tenham grandes fontes de arrecadação ao explorar sua torcida sob a perspectiva de consumidores. Alguns aspectos contribuem com a geração de receita, como sócio torcedor, exposição da marca, títulos e participação em campeonatos importantes (Malagrino, 2011). Contudo, a característica do torcedor ligada a aspectos emocionais, transcendem a gestão da equipe, o que permite que suas decisões possam apresentar maior apelo emocional em relação ao racional (Rezende & Pereira, 2005).

Tais situações permitem maior fragilidade a questões financeiras dos clubes, os gestores podem realizar investimentos não racionais na busca de melhores resultados no

campeonato, tanto no contexto de alcançar o acesso a divisões superiores, títulos, ou evitar a queda para divisões inferiores, o que desencadeiam altos endividamentos e crise financeira (Szymanski, 2012). Destaca-se que, no contexto brasileiro, os clubes brasileiros são caracterizados por alto endividamento, conforme BDO (2013), os 24 clubes analisados avançaram o endividamento total de R\$ 2,7 bilhões em 2008 para R\$ 4,7 bilhões em 2012.

A situação econômico-financeira de clubes é um problema crônico observado no mundo do futebol. As equipes investem recursos em busca de resultados positivos no ambiente esportivo e têm seu retorno a partir dos resultados observados nas competições, sendo sensíveis a problemas futuros de produtividade, que podem prejudicar o retorno dos investimentos e afetar a solvência da instituição (Szymanski, 2012). Além disso, os desequilíbrios financeiros nos clubes geram consequências que podem piorar o desempenho esportivo, resultando na frequência de clubes rebaixados para segunda divisão do campeonato brasileiro (Rezende, Dalmácio & Salgado, 2010).

No contexto do futebol brasileiro, Silva et al., (2012) apontam que entre 2009 e 2010 maior parte dos clubes brasileiros apresentavam situação financeira muito ruim ou péssimas frente a gestão de capital de giro, indicando grande risco de insolvência das entidades. Somoggi (2013) destaca uma tendência no desequilíbrio financeiro das entidades de futebol, com persistência no médio prazo. Neste contexto, emerge a questão de pesquisa: Qual a relação entre a solvência dos clubes de futebol brasileiros e o ranking da comissão brasileira de futebol (CBF)? Tem-se como objetivo evidenciar a relação entre solvência dos clubes de futebol brasileiros e o ranking da CBF.

Os clubes esportivos brasileiros passam por um processo de mudança, em busca de melhores processos de gestão e transparência. Os aspectos relacionados a endividamentos e capacidade financeira dessas organizações são de grande relevância para essa transformação (Brandão, 2012). A análise da solvência dos clubes de futebol também possui grande relevância no âmbito internacional (Beech, Horsman & Magraw, 2010; Szymanski, 2012; Cooper & Joyce, 2013), tendo em vista as dificuldades financeiras das equipes (Silva et al. 2012). Explora-se também uma lacuna de pesquisa entre a situação financeira e o desempenho operacional dos clubes brasileiros, complementando pesquisas voltadas ao âmbito da gestão e desempenho (Pereira et al. 2004) e analisando no contexto do futebol os modelos de insolvência em organizações, como pesquisas de Pereira et al. (2006), Pinheiro et al. (2007),

Guimarães e Alves (2009), Birolo, Cittadin e Ritta (2011), Hein, Pinto e Beuren (2012), Silva et al. (2012), Kaveski et al. (2016) e Weiss et al. (2016).

## **FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Neste tópico discorre-se sobre Gestão dos clubes de futebol, na sequência, Desempenho econômico-financeiro e o operacional dos clubes de futebol, e por fim, Modelos de previsão de insolvência.

### **Gestão dos clubes de futebol brasileiros**

De acordo com Silva (2006), o esporte mundial movimentava cerca de US\$ 1 trilhão por ano. O faturamento do mercado brasileiro de futebol gerou um montante de R\$ 2,7 bilhões em 2011, sendo que os 17 clubes mais ricos giraram em torno de R\$ 5,38 bilhões em 2012 (BDO, 2012). Em 2013, 24 clubes, sendo vinte pertencentes a elite do campeonato brasileiro e os quatro melhores da série B, possuem um montante de faturamento de R\$ 3,27 bilhões (BDO, 2014).

Bastos, Pereira e Tostes (2007) argumentam que o futebol está vinculado ao fluxo de recursos de diversos segmentos econômicos e sociais, tais como jogadores, negociantes de produtos licenciados, canais de comunicação, patrocinadores e torcedores. Os autores destacam também que o futebol se tornou uma modalidade esportiva com finalidades econômicas, que demanda de muita organização, administração profissional e suporte contábil e jurídico.

Contudo, existe o fato de que o mercado do futebol é movido pela paixão e não pela razão do torcedor, visto que a maioria dos torcedores não se importa com os gastos e arrecadação de receitas, apenas com os títulos e as contratações de jogadores. Nessas circunstâncias, a gestão do futebol apresenta características que diferenciam das demais atividades, pois o fator emocional está presente nas decisões e leva os gestores a tomá-las ao considerar a emoção em detrimento a razão (Rezende & Pereira, 2005).

Leoncini e Silva (2005) ao analisar a gestão do clube de futebol, apontaram que este modelo deve apresentar algumas características imprescindíveis, como o modelo estável que opere há pelo menos cinco anos, que suas variáveis administrativas estejam consolidadas; um modelo que contemple a lucratividade e/ou o desempenho em campo como metas ou resultados esperados; um modelo que possibilite facilidade ao acesso de informações



necessárias para tal análise. Os autores (2005) exemplificam com clubes estrangeiros que contemplam essas características: o Barcelona da Espanha, o Milan da Itália e o Manchester United da Inglaterra. Em termos de estabilidade, os três modelos se equivalem, ao ser que o Manchester tem conseguido, ao longo dos últimos anos, lucratividade com bom desempenho em campo, além do modelo ser estável e de sucesso, com as informações necessárias para tal análise sigam acessíveis.

No Brasil, Somoggi (2013) aponta que o ano de 2013 foi marcado pelo desequilíbrio financeiro dos clubes brasileiros de futebol, e essa é uma tendência que deve se manter para os próximos anos. Segundo BDO (2013), os 24 clubes de futebol brasileiros analisados passaram de um endividamento total de R\$ 2,7 bilhões em 2008 para R\$ 4,7 bilhões em 2012. As consequências e reflexos da má gestão praticada podem ser observados no desempenho (esportivo) dos clubes. Como consequência, tem-se a frequência de clubes rebaixados para segunda divisão do campeonato brasileiro (Rezende, Dalmácio & Salgado, 2010).

Leoncini e Silva (2005) explicam que o futebol já foi um esporte que era apenas jogado e dirigido por amadores, e que não visavam a obtenção de lucro. Hoje este esporte é tipificado como uma organização baseada em valores e tradições para uma organização que enfatiza critérios de eficiência, rentabilidade e competitividade (Rodrigues & Silva, 2009).

### **Desempenho econômico-financeiro e operacional dos clubes de futebol brasileiros**

Matarazzo (2010) argumenta que os indicadores utilizados para avaliar os resultados detêm informações que potencializam o processo de tomada de decisão, e assim, precisam ser originados de forma precisa e confiável. Considera-se que o clube de futebol pode ser compreendido como sendo uma unidade tomadora de decisões econômicas voltadas para a realização do lucro por meio da venda de bens e serviços. Destaca-se que a principal característica de diferenciação de uma empresa e/ou clube de futebol é a forma como as decisões econômicas são tomadas (Assaf Neto, 2010).

Segundo Backes et al. (2009), a literatura apresenta diversos métodos e técnicas que são utilizadas para mensuração do desempenho econômico-financeiro. Para análise do desempenho econômico-financeiro de uma organização, é necessário que as técnicas e métodos passem pela verificação e análise dos relatórios contábeis disponíveis, como também, considerar outras informações oriundas do mercado, tais como tendências econômicas e informações do segmento da atividade.

Devido a abrangência da definição, a temática avaliação de desempenho organizacional detém alta complexidade, sendo que essa abrangência é oriunda de várias abordagens existentes, do foco e das metodologias adotadas em detrimento do interesse do usuário no processo de avaliação e tomada de decisão (Antunes & Martins, 2007). De acordo com Martins (2001), os índices são considerados como forma de mensurar os diversos aspectos econômico-financeiros das organizações, ou seja, os índices possibilitam construir um quadro de avaliação da empresa, como também do clube de futebol.

Nessas circunstâncias, e tendo como parâmetro os dados e informações das demonstrações contábeis, a avaliação econômico-financeiro por meio de índices é muito utilizada (Antunes & Martins, 2007). Segundo Martins (2001), com origem nas demonstrações contábeis, as medidas de avaliação econômico-financeira mais recentemente criadas estão voltadas para a maximização do valor da organização e expressa a criação de riqueza por uma atividade. Barros, Assaf e Sá-Earp (2010) destacam a importância de relacionar os dados econômico-financeiros com os resultados operacionais (em campo) como parte inerente e primordial na gestão do esporte. Os autores acima não ficam restrito apenas a discussão da avaliação do desempenho dos clubes de futebol na área econômico-financeira.

No entendimento de Matarazzo (2010), o importante não é a quantidade de índices utilizados, mas o um conjunto de índices que possibilite conhecer e entender a situação real da organização, em função do grau de profundidade esperada da análise. Tian e Ketsaraporn (2013) destacam que os índices econômico-financeiros são essenciais para a análise do desempenho empresarial, o que faz esses índices serem considerados como instrumentos de gestão que proporcionam a maximização dos lucros.

Abe e Fama (1999) destacam a importância do uso de índices financeiros no processo de análise do desempenho econômico-financeiro das organizações. Contudo, Soares e Rebouças (2014) argumentam da necessidade de utilização dos modelos de insolvência por ser considerados como instrumento para avaliar a possibilidade de acompanhar a situação que se encontra a organização em determinado momento.

### **Modelos de previsão de insolvência**

Há diversos modelos de previsão de insolvência que usam, de forma preponderante, indicadores contábeis, os quais são: Elizabetsky (1976), Kanitz (1978) e Altman et al. (1979).

Elizabesky (1976) em sua pesquisa desenvolveu um modelo de previsão de insolvências para organizações do setor de confecções. Teve uma amostra composta por 373 organizações, sendo 99 classificadas como más e 274 boas. Obteve início com 60 índices e por meio da análise de correlação linear os indicadores diminuíram para 38 índices. Em seu estudo Elizabesky (1976) propôs três modelos de previsão de insolvência com 5, 10 ou 15 variáveis, chegando a um acerto de 88,9% na classificação das empresas no modelo de 15 variáveis.

Kanitz (1978) usou a técnica da análise discriminante para a construção de um termômetro de insolvência, ao analisar, aproximadamente, cinco mil balanços de empresas participantes do estudo da revista “Exame Maiores e Melhores”. O estudo utilizou de 516 indicadores, para verificar quais os melhores e capazes de prever a insolvência das organizações. Assim, desenvolveu o indicador de insolvência conhecido como “Termômetro de Insolvência de Kanitz”. O estudo obteve 86,62% de previsão tendo como escore de corte zero, onde empresas que obtiveram valores entre -3 e -7 são consideradas insolventes, pertencem a zona de penumbra empresas com escores entre -3 e 0 e solventes entre 0 e 7.

Altman, Baidya e Dias (1979) usaram 58 organizações, destas 23 com problemas financeiros comprovados. Através da análise discriminante, criaram um modelo que apresentou precisão de 88% com antecedência de um ano e aproximadamente 78% de precisão no modelo aplicado com três anos anteriores.

A seguir, apresentam-se os modelos de cada estudo no Quadro 1.

**Quadro 1 – Modelos de Previsão de Insolvência**

<b>Modelo de Insolvência</b>	<b>Descrição do Modelo de Insolvência</b>	<b>Autor do Modelo</b>
$Z = 1,93X_1 - 0,21X_2 + 1,02X_3 + 1,33X_4 - 1,13X_5$	$X_1 = \text{Lucro líquido} / \text{Vendas};$ $X_2 = \text{Disponível} / \text{Ativo Permanente};$ $X_3 = \text{Contas a Receber} / \text{Ativo Total};$ $X_4 = \text{Estoques} / \text{Ativo Total};$ e $X_5 = \text{Passivo Circulante} / \text{Ativo Total}$	Elizabetsky (1976)
$FI = 0,05X_1 + 1,65X_2 + 3,55X_3 - 1,06X_4 - 0,33X_5$	$X_1 = \text{Rentabilidade do Patrimônio Líquido};$ $X_2 = \text{Índice de Liquidez Geral};$	Kanitz (1978)

	X3 = Índice de Liquidez Seca;	
	X4 = Índice de Liquidez Corrente; e	
	X5 = Grau de Endividamento.	
Z1 = -1,44 + 4,03X2 + 2,25X3 + 0,14X4 + 0,42X5	X1 = (Ativo Circulante - Passivo Circulante) / Ativo Total;	Altman et al. (1979)
Z2 = -1,84 - 0,51X1 + 6,32X3 + 0,71X4 + 0,53X5	X2 = (Não Exigível - Capital Aportado pelos Acionistas) / Ativo Total;	
	X3 = Lucros Antes de Juros e de Impostos / Ativo Total;	
	X4 = Patrimônio Líquido / Exigível Total; e	
	X5 = Vendas / Ativo Total	

**Fonte:** Elaboração própria.

Diversos pesquisadores, depois de Fitzpatrick se dedicaram a investigar o fenômeno de falência empresarial ao propor modelos que contribuíssem para sua previsão, como Elizabetsky (1976), Kanitz (1978) e Altman, Baydia e Dias (1979). Esses modelos, de acordo ao Nascimento, Pereira e Hoeltgebaum (2010) têm se tornado um dos elementos que complementam o processo decisório de investidores e gestores. Neste estudo utilizou o modelo de Kanitz (1978) ao considerar ser o mais utilizado na literatura, conforme mencionam Kaveski et al. (2016).

Algumas pesquisas empíricas nacionais exploraram os aspectos relacionados a aplicação de modelos de insolvência em organizações brasileiras e a criação de modelos específicos para um determinado ramo, como Pereira et al. (2006), Pinheiro et al. (2007), Guimarães e Alves (2009), Hein, Pinto e Beuren (2012), Kaveski et al. (2016) e Weiss et al. (2016).

Pereira et al. (2006) estimaram um modelo de previsão de análise de desempenho de 40 empresas listadas na BM&FBovespa do setor de energia elétrica, por meio da análise fatorial e de discriminante. Como conclusão, o modelo de previsão de desempenho apresentado foi eficaz, o que contribuiu para uma possível minimização do problema de risco de crédito das empresas do setor elétrico da BM&FBovespa.

Pinheiro et al. (2007) testaram os modelos de previsão de insolvência elaborados por Kanitz, Elizabetsky, Altman, Baidya e Dias, Silva, Sanvicente e Minardi e Scarpel em 74 empresas listadas na BM&FBovespa. Os resultados da pesquisa permitiram concluir que o único modelo que apresentou resultado satisfatório para a classificação das empresas analisadas, foi o modelo de Sanvicente e Minardi em que o acerto global foi de 79%, o único adequado para prever a insolvência das empresas pertencentes a amostra.

Guimarães e Alves (2009) elaboraram um modelo de previsão de insolvência com 17 indicadores financeiros, específico para empresas brasileiras operadoras de planos de saúde. O modelo foi aplicado em 600 organizações operadoras de planos de saúde. Como resultado, o modelo elaborado foi capaz de prever a insolvência das operadoras após um ano. Os autores destacam que para medir a precisão do modelo específico para organizações de planos de saúde, o mesmo foi comparado com o modelo geral de Altman. Os resultados da comparação demonstraram um melhor desempenho, em termos de precisão, para o modelo específico.

Hein et al. (2012) verificaram os núcleos de solvência e insolvência de 21 organizações listadas na BM&FBovespa do ramo têxtil. O estudo utilizou o modelo de Kanitz (1978) com o uso da Teoria *Rough Sets*. Os autores concluíram que o núcleo declaratório contábil que estabelece se uma empresa é solvente ou insolvente, é formado por nove índices, os quais são: liquidez seca, endividamento, dependência financeira, giro dos estoques, prazo médio de recebimento, prazo médio de pagamento, rentabilidade sobre o patrimônio líquido e retorno sobre o ativo.

Kaveski et al. (2016) objetivaram objetiva analisar o fator de insolvência das empresas do setor de tecnologia da informação da BM&FBovespa com base no modelo proposto por Kanitz. A pesquisa abrangeu as 8 empresas listadas na BM&FBovespa pertencentes ao setor de Tecnologia da Informação nos anos de 2009 a 2011. Os resultados mostram que as empresas analisadas possuem boa liquidez, significativa oscilação do endividamento e baixa rentabilidade. Quanto ao fator de insolvência, todas apresentaram fator superior a 0. Os resultados indicam também que o ano com melhores indicadores foi o ano de 2010. Conclui-se que as empresas analisadas são solventes e que, permanecendo o cenário do período analisado, as oito empresas analisadas não apresentam risco de insolvência.

Weiss et al. (2016) identificaram quais os indicadores contábeis mais relevantes para o processo de projeção e previsão da insolvência das empresas de capital aberto do setor de

telecomunicações. Para tal, a amostra foi de cinco empresas, em um período de 2010 a 2014. Como resultado identificou-se que as variáveis de rentabilidade, possuem uma relação significativa com o índice de insolvência das empresas, já com relação as variáveis de liquidez possuem alta correlação com o fator de solvência de uma entidade. Os indicadores de endividamento apontam uma correlação negativa, permitindo afirmar que este indicador impacta de forma negativa no grau de solvência das organizações. As variáveis patrimoniais demonstram uma correlação moderada com o fator de insolvência.

Embora os estudos anteriores abordem a previsão da insolvência em organizações de diferentes setores, não consideraram clubes de futebol como objeto a ser estudado. Destaca-se estes, em sua maioria, são marcados pelo desequilíbrio financeiro, reflexo da má gestão que aumenta o seu endividamento, o que pode ocasionar uma descontinuidade do clube de futebol.

## ASPECTOS METODOLÓGICOS

Com o objetivo de evidenciar a relação entre solvência dos clubes de futebol brasileiros e o ranking da Comissão Brasileira de Futebol (CBF) dos clubes de futebol brasileiros presentes nas séries A, B e C do Campeonato Brasileiro do ano de 2015, este estudo caracteriza-se quanto ao objetivo como descritivo, quanto aos procedimentos como pesquisa documental e quanto ao seu problema como quantitativo.

A população é constituída por 60 times brasileiros presentes nas séries A, B e C do Campeonato Brasileiro de futebol no ano de 2015. A escolha pelos clubes das séries A, B e C do Campeonato Brasileiro é justificada pelo fato de ser a competição mais importante de nível nacional, enquanto a opção pela primeira, segunda e terceira divisão, é devido as competições terem formatos similares, e ainda, pelo fato dos clubes terem a mesma obrigação contábil. A escolha pelo ano 2015 como base de dados, deve-se ao fato de ser o período mais atual de maior número de publicações das demonstrações contábeis. Na Tabela 1 descreve a característica da população e amostra do estudo.

**Tabela 1**– População e amostra da pesquisa

Clubes por Série	População	% da População	Amostra	% da Amostra
Série A	20	33,33%	20	50,00%
Série B	20	33,33%	16	40,00%

Série C	20	33,34%	4	10,00%
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>100,00%</b>	<b>40</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

A coleta de dados ocorreu nos meses de fevereiro, março e abril de 2017, cujas variáveis adotadas são apresentadas no Quadro 2.

**Quadro 2** - Constructo da Pesquisa

Categories	Subcategorias	Variável	Proxy	Fonte
<i>Ranking</i>	<i>Ranking CBF</i>	<i>Ranking 2014</i>	Classificação da Confederação Brasileira de Futebol (CBF)	CBF (2015)
		Liquidez Corrente (LC)	A relação entre o ativo circulante e o passivo circulante	
Fator de Insolvência (Modelo de Previsão de Kanitz)	Liquidez	Liquidez Seca (LS)	A relação entre o ativo circulante (subtraído pelo estoque) e o passivo circulante	Kanitz (1978); Assaf Neto (2010); Matarazzo (2010); Kaveski et al. (2016).
		Liquidez Geral (LG)	A relação entre o somatório do ativo circulante e ativo realizável a longo prazo com o exigível total	
	Endividamento	Grau de Endividamento (GAO)	A relação entre o exigível total e o patrimônio líquido	Kanitz (1978); Assaf Neto (2010); Matarazzo (2010); Kaveski et al. (2016).
		Rentabilidade	Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE)	A relação entre o lucro líquido e o patrimônio líquido

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

Os dados coletados referem-se ao exercício social de 2015, os quais foram conferidos, índices calculados e estruturados em planilha pelo Microsoft Excel®. No Quadro 3, apresenta-se o modelo de Insolvência adotado, o modelo de Kanitz (1978), que baseou-se por meio de modelos matemáticos pela regressão linear múltipla e análise discriminante. O modelo apresentado pelo autor avalia o risco de insolvência, através de um termômetro de

insolvência por meio de um intervalo com três possíveis situações: a de Solvência (acima de 0), Penumbra (entre 0 a -3) e Insolvência (abaixo de -3). Kanitz foi o pioneiro nos estudos sobre previsão de insolvência no Brasil, divulgando suas pesquisas iniciais em 1972, e tem um dos modelos mais difundidos (Kaveski et al, 2016; Nobre & De Lima, 2016).

**Quadro 3 - Modelo de Previsão de Insolvência**

<b>Modelo de Insolvência</b>	<b>Descrição do Modelo de Insolvência</b>	<b>Critério de Decisão</b>	<b>Autor do Modelo</b>
$FI = 0,05X1 + 1,65X2 + 3,55X3 - 1,06X4 - 0,33X5$	<p>F1 = Fator de Insolvência;</p> <p>X1 = Rentabilidade do Patrimônio Líquido;</p> <p>X2 = Índice de Liquidez Geral;</p> <p>X3 = Índice de Liquidez Seca;</p> <p>X4 = Índice de Liquidez Corrente; e</p> <p>X5 = Grau de Endividamento.</p>	<p>Acima de 0: Solvente;</p> <p>Entre 0 e -3: Penumbra;</p> <p>Abaixo de -3: Insolvente</p>	Kanitz (1978)

**Fonte:** Elaboração Própria

Na sequência, foi calculado o coeficiente de correlação de Kendall entre o Ranking do Modelo de Previsão de Insolvência dos clubes de futebol e o Ranking da CBF, cuja técnica consiste em uma medida não paramétrica do grau de correlação monótona, ou seja, linear ou não linear entre duas variáveis, X e Y (Kendall, 1970). O autor evidencia que o coeficiente de Kendall depende apenas dos *rankings* formados pelos dados, não necessitando dos valores observados de cada variável. Dessa forma, a técnica mede também a correlação não linear existente entre duas variáveis, além de ser mais resistente aos efeitos das variáveis *outliers* (Kendall, 1970). Para cálculo desse coeficiente utilizou-se o software *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS), versão 22.0.

## ANÁLISE DE RESULTADO

De início, na Tabela 2, são apresentadas as estatísticas descritivas dos indicadores dos clubes de futebol brasileiros, vinculados à Confederação Brasileira de Futebol (CBF).



**Tabela 2** – Estatística descritiva das variáveis

Indicadores	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio Padrão
Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE)	-13,661	4,099	-0,492	-0,013	2,818
Liquidez Geral (LG)	0,000	0,904	0,220	0,119	0,253
Liquidez Seca (LS)	0,000	1,804	0,315	0,189	0,341
Liquidez Corrente (LC)	0,000	1,804	0,315	0,189	0,341
Grau de Endividamento (GAO)	-20,372	127,570	3,191	-1,191	21,832
Previsão de Insolvência de Kanitz (KANITZ)	-42,616	12,703	0,072	1,263	7,673
Ranking CBF (CBF)	2.186	14.664	8.150,35	6.879	3.936,251

Fonte: Dados da pesquisa.

No tocante a análise dos indicadores, a Tabela 2 evidencia que a média de retorno dos clubes analisados evidencia a presença de prejuízos nestas organizações. O clube que apresentou o maior ROE foi o São Paulo com (4,09), enquanto a equipe que apresentou o menor índice foi o Bragantino (-13,66), o que demonstra um desequilíbrio em seu desempenho econômico. Este resultado corrobora com resultados observados em pesquisas anteriores, Silva et al. (2012) evidenciaram que em 2009 e 2010 apenas quatro equipes apresentavam lucro, enquanto outras 14 equipes contabilizaram prejuízos no período. Esta situação sinaliza a dificuldade em obter resultados positivos e garantir uma continuidade dessas organizações, assim como demonstrado na pesquisa, os clubes ainda possuem dificuldade em gerar lucros.

Os índices de Liquidez Geral (LG), Liquidez Seca (LS) e Liquidez Corrente (LC) demonstram, na média, que algumas equipes não possuem recursos para liquidar suas obrigações na data da demonstração contábil. Vale destacar no índice de LG, o máximo obtido por um clube foi de 0,904, ou seja, nenhum clube possui capacidade de curto prazo e longo prazo para quitar suas obrigações. Quanto a LS e LC, o máximo que um clube obteve foi 1,804, mostrando que para cada R\$ 1,00 de obrigação a curto prazo, há R\$ 1,804 para cobertura da dívida. Apesar de gerar um resultado positivo, não chega a ser expressivo.

Em relação ao grau de endividamento (GAO), pode-se verificar que a variável apresentou mínimo de -20,372 e máximo de 127,570. Vários clubes analisados demonstraram variação de valor em relação à média de 3,191, pois o desvio padrão (21,832) demonstrou-se elevado em relação à média. O valor médio da variável demonstra que os clubes analisados são mais dependentes de recursos de terceiros do que próprios. Na análise da variável Previsão de Insolvência de Kanitz, demonstrou valores mínimos de -42,616 e máximo de 12,703, com desvio padrão (7,673) superior à média (0,072), o que demonstra elevada dispersão dos valores do termômetro de Kanitz entre os clubes analisados.

Já na análise da variável Ranking da CBF, constatou que a variável apresentou mínimo de 2.186 e máximo de 14.664. Vários clubes analisados demonstraram variação de valor em relação à média de 8.150,35. A primeira equipe no ranking da CBF é o Corinthians com 14.664 pontos, seguido pelo Grêmio, Cruzeiro e Santos, ambas equipes disputavam a série A do campeonato brasileiro. Dentre as últimas posições do ranking estão situadas equipes de menor porte, na posição número 40 do ranking está a equipe do Mogi Mirim com 2.186 pontos, que disputou a série B, em seguida as equipes do Guaratinguetá, Guarani e Vila nova que disputavam a série C.

A Tabela 3 apresenta o comparativo entre os Rankings da CBF e do modelo de previsão de insolvência de Kanitz aplicados aos clubes de futebol brasileiro.

**Tabela 3** – Comparativo entre os Rankings da CBF e do modelo de previsão de insolvência de Kanitz

Posição	Ranking CBF		Posição	Ranking do modelo de previsão de insolvência de Kanitz (1978)			
	Clubes	Série		Clubes	Série	Kanitz	Kanitz
1 <sup>a</sup>	Corinthians	A	1 <sup>a</sup>	Santa Cruz	B	12,70	Solvente
2 <sup>a</sup>	Grêmio	A	2 <sup>a</sup>	Corinthians	A	6,69	Solvente
3 <sup>a</sup>	Cruzeiro	A	3 <sup>a</sup>	Fluminense	A	3,40	Solvente
4 <sup>a</sup>	Santos	A	4 <sup>a</sup>	Avaí	B	3,03	Solvente
5 <sup>a</sup>	São Paulo	A	5 <sup>a</sup>	Bahia	A	2,95	Solvente
6 <sup>a</sup>	Flamengo	A	6 <sup>a</sup>	Coritiba	A	2,75	Solvente
7 <sup>a</sup>	Atlético Mineiro	A	7 <sup>a</sup>	Goiás	A	2,53	Solvente

8 <sup>a</sup>	Palmeiras	A	8 <sup>a</sup>	ABC	B	2,31	Solvente
9 <sup>a</sup>	Internacional	A	9 <sup>a</sup>	Flamengo	A	2,26	Solvente
10 <sup>a</sup>	Fluminense	A	10 <sup>a</sup>	Chapecoense	A	2,21	Solvente
11 <sup>a</sup>	Vasco da Gama	A	11 <sup>a</sup>	Atlético Paranaense	A	2,06	Solvente
12 <sup>a</sup>	Atlético Paranaense	A	12 <sup>a</sup>	Palmeiras	A	1,99	Solvente
13 <sup>a</sup>	Botafogo	A	13 <sup>a</sup>	Grêmio	A	1,70	Solvente
14 <sup>a</sup>	Coritiba	A	14 <sup>a</sup>	Atlético Goianiense	B	1,61	Solvente
15 <sup>a</sup>	Goiás	A	15 <sup>a</sup>	Figueirense	A	1,56	Solvente
16 <sup>a</sup>	Figueirense	A	16 <sup>a</sup>	Paysandu	B	1,53	Solvente
17 <sup>a</sup>	Ponte Preta	A	17 <sup>a</sup>	Sport	B	1,43	Solvente
18 <sup>a</sup>	Bahia	B	18 <sup>a</sup>	Internacional	A	1,38	Solvente
19 <sup>a</sup>	Sport	B	19 <sup>a</sup>	Vasco da Gama	A	1,35	Solvente
20 <sup>a</sup>	Vitória	B	20 <sup>a</sup>	Joinville	A	1,33	Solvente
21 <sup>a</sup>	Ceará	B	21 <sup>a</sup>	Vitória	B	1,20	Solvente
22 <sup>a</sup>	Criciúma	B	22 <sup>a</sup>	América Mineiro	B	1,08	Solvente
23 <sup>a</sup>	Avaí	A	23 <sup>a</sup>	Ceará	B	1,04	Solvente
24 <sup>a</sup>	Chapecoense	A	24 <sup>a</sup>	Oeste	B	1,00	Solvente
25 <sup>a</sup>	Náutico	B	25 <sup>a</sup>	Criciúma	A	0,95	Solvente
26 <sup>a</sup>	ABC	B	26 <sup>a</sup>	Botafogo	A	0,81	Solvente
27 <sup>a</sup>	Joinville	A	27 <sup>a</sup>	Vila Nova	C	0,80	Solvente
28 <sup>a</sup>	Atlético Goianiense	B	28 <sup>a</sup>	Santos	A	0,79	Solvente
29 <sup>a</sup>	Paysandu	B	29 <sup>a</sup>	Portuguesa	C	0,71	Solvente
30 <sup>a</sup>	América Mineiro	B	30 <sup>a</sup>	Mogi Mirim	B	0,69	Solvente
31 <sup>a</sup>	Portuguesa	C	31 <sup>a</sup>	ASA	B	0,61	Solvente
32 <sup>a</sup>	Bragantino	B	32 <sup>a</sup>	Ponte Preta	A	-0,32	<b>Penumbra</b>

33 <sup>a</sup>	Paraná	B	33 <sup>a</sup>	Guarani	C	-0,38	<b>a</b> <b>Penumbra</b>
34 <sup>a</sup>	Santa Cruz	B	34 <sup>a</sup>	Atlético Mineiro	A	-0,52	<b>Penumbra</b>
35 <sup>a</sup>	ASA	B	35 <sup>a</sup>	Paraná	B	-0,94	<b>Penumbra</b>
36 <sup>a</sup>	Oeste	B	36 <sup>a</sup>	São Paulo	A	-1,35	<b>Penumbra</b>
37 <sup>a</sup>	Vila Nova	C	37 <sup>a</sup>	Náutico	B	-1,50	<b>Penumbra</b>
38 <sup>a</sup>	Guarani	C	38 <sup>a</sup>	Cruzeiro	A	-3,07	<b>Insolvente</b>
39 <sup>a</sup>	Guaratinguetá	C	39 <sup>a</sup>	Bragantino	B	-12,87	<b>Insolvente</b>
40 <sup>a</sup>	Mogi Mirim	B	40 <sup>a</sup>	Guaratinguetá	C	-42,62	<b>Insolvente</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Na coluna da esquerda apresenta-se a classificação dos clubes de futebol pesquisados pelo *ranking* da CBF. A maioria dos clubes da série A estão entre os 17 mais bem colocados, exceto os Catarinenses Avaí, Chapecoense e Joinville, na 23<sup>a</sup>, 24<sup>a</sup> e 27<sup>a</sup> posição, respectivamente. A CBF divulga anualmente a atualização do Ranking Nacional de Clubes (RNC), conhecido entre os torcedores como o "Ranking da CBF". De acordo com a CBF, a lista considera a participação do clube em competições realizadas nos últimos cinco anos e atribui pontuações de acordo com o desempenho.

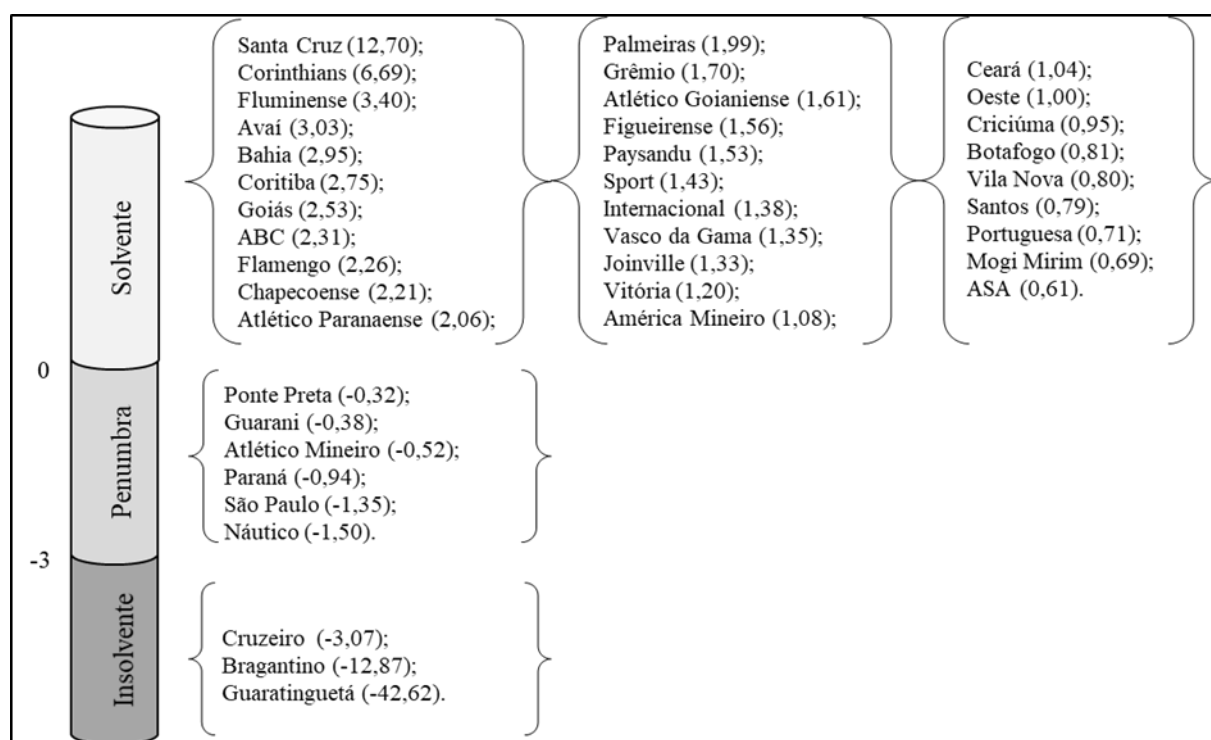
Na coluna da direita, a Tabela 3 mostra que a maioria dos clubes analisados estão classificados como Solventes, inclusive alguns da série C, como o Vila Nova e a Portuguesa. Apesar desses clubes serem de série inferior, onde o nível de investimento nas competições é menor, apresentam situação de solvência, ou seja, apontam que por meio dessa condição de valor positivo, uma menor possibilidade de vir a falir e essas possibilidades diminuem à medida que os valores aumentam.

Como Penumbra, constam 6 clubes, sendo da série A, Ponte Preta, Atlético Mineiro e São Paulo, que são considerados tradicionais e com boa estrutura para o desenvolvimento das atividades. Por exemplo, o São Paulo Futebol Clube possui 6 títulos de campeonato brasileiro. Nessa categoria, constamos clubes com valores entre 0 e -3, o que revela uma situação de dúvida, sendo que o fator de insolvência não é suficiente para determinar a situação do clube de futebol.

De acordo com a Tabela 3, três clubes estão classificados como Insolventes: Cruzeiro, Bragantino e Guaratinguetá. O Cruzeiro, mesmo sendo da série A, tendo ótima estrutura e 4 títulos brasileiros, inclusive o último em 2014, está como insolvente, ou seja, demonstra dificuldade financeira para o desenvolvimento da atividade.

A Figura 1 apresenta a posição dos clubes de futebol analisados de acordo com o termômetro proposto por Kanitz.

**Figura 1** - Posicionamento dos clubes de futebol pelo Termômetro de Kanitz



**Fonte:** Dados da Pesquisa.

Contudo, para uma maior consistência nos resultados, torna-se necessário verificar se existe uma relação por meio da aplicação de uma técnica estatística. Dessa forma, a Tabela 4 apresenta a aplicação da correlação de Kendall.

**Tabela 4** – Coeficiente de correlação de Kendall

<b>Correlação de Kendall</b>		<b>Ranking Modelo de Previsão de Insolvência de Kanitz</b>
<b>Ranking CBF</b>	Coefficiente de correlação	0,218*
	Significância	0,048

Legenda: \*. A correlação é significativa no nível 0,05

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Conforme evidenciado na Tabela 4, é possível afirmar uma existência de correlação positiva e de significância entre os rankings da CBF e Modelo de Previsão de Insolvência de Kanitz. Esta pesquisa corrobora com os argumentos e/ou achados de Dantas, Machado e Macedo (2015). Os autores supracitados mostraram que títulos e divisão possuem significâncias estatísticas com os indicadores de eficiência, ou seja, clubes que conquistam mais vitórias o que impacta em títulos em determinada temporada são mais eficientes que os demais.

Os clubes de futebol são considerados como organizações empresariais que movimentam muito dinheiro, e assim, necessitam ter bom desempenho e arrecadações suficientes para serem competitivos no mercado futebolístico, o que torna essencial uma sequência contínua de vitórias em competições de nível estadual, nacional e internacional (Cunha, Santos & Haveroth, 2017). Estudos anteriores apresentaram divergências entre achados sobre o resultado em campo e o econômico-financeiro.

Westerbeek e Smith (2003) mencionam que não há um consenso de que a estratégia em campo reflete no lucro. Barros e Garcia-Del-Barrio (2011) argumentam que achados sobre a eficiência no futebol tem sido inconsistentes e ainda discutíveis sobre suas causas e efeitos. Entretanto, o presente estudo, corrobora os argumentos de Dantas, Machado e Macedo (2015) e diminui as inconsistências de estudos anteriores, ao mostrar que um bom planejamento que resulte em sequências consideráveis de vitórias em campo, tem relação positiva com o grau de solvência no modelo de Kanitz, ou seja, bons resultados em campo (operacional) resulta em bom grau de solvência, de situação favorável econômico-financeira.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa consistiu em evidenciar a relação entre solvência dos clubes de futebol brasileiros e o ranking da CBF. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, documental, quantitativa e a população composta por 60 times brasileiros presentes nas séries A, B e C do Campeonato Brasileiro de futebol no ano de 2015. O modelo de previsão de insolvência utilizado foi o desenvolvido por Kanitz e a análise realizada pelo coeficiente de correlação de Kendall.

Os resultados do modelo de insolvência indicam que três equipes foram caracterizadas pelo modelo como insolventes: o Guaratinguetá, Bragantino e Cruzeiro. Ao analisar o Cruzeiro, demonstra-se que, apesar do bom desempenho no ranking da CBF, a equipe encontra-se em uma situação financeira desconfortável. Outras 6 equipes foram classificadas na região de penumbra pelo modelo, sendo as equipes do Náutico, São Paulo, Paraná, Atlético Mineiro, Guarani e Ponte Preta. Esses resultados evidenciam a existência de equipes em todas as divisões do campeonato com problemas financeiros, enquanto 31 equipes são classificadas como solventes.

No tocante a análise da relação entre solvência dos clubes de futebol brasileiros e o ranking da CBF, os resultados evidenciam que há uma correlação positiva e significativa entre o ranking da CBF e o modelo de previsão de Insolvência de Kanitz, o que mostra que quanto melhor for o desempenho operacional, maior a tendência de ter um maior grau de solvência pelo modelo analisado. O presente estudo contribui com a literatura ao mostrar que há evidências de que o resultado operacional dos clubes de futebol, ou seja, o bom resultado em campo, por meio de vitórias e conquistas de títulos, está positivamente correlacionado com o grau de solvência.

O estudo limita-se à análise conjunta de 20 clubes da série A, 16 da série B e 4 da série C do período de 2015. Em função da diferença no quantitativo de clubes por série na presente amostra, uma análise comparativa nesse momento seria inviável, pois reduziria de forma considerável a amostra, devido à ausência de regularidade nas publicações dos relatórios contábeis. Com a legislação exige a publicação das demonstrações e a cobrança para maior transparência tem-se intensificado, para estudos futuros, sugere-se uma ampliação da amostra, do número de períodos de análise e uma análise comparativa entre as séries A, B e C.

Recomenda-se também a comparação de resultados de Clubes do Futebol Brasileiro, com Clubes de Futebol da Europa. Como os clubes da Europa estão inseridos em um cenário econômico distinto do Brasil (Cunha, Santos & Haveroth, 2017), novos estudos podem analisar as diferenças, como também características em comum, o que faz contribuir com a literatura em apresentar novas interpretações e novas discussões no contexto do futebol. Outros modelos de previsão de insolvência também podem ser utilizados para fins de comparabilidade e análise de consistência.

## REFERÊNCIAS

- Abe, E. R., & Famá, R. (1999). A utilização da duration como instrumento de análise financeira: um estudo exploratório do setor de eletrodoméstico. *Caderno de pesquisas em administração*, São Paulo, 1(10), 1-12.
- Antunes, M. T. P., & Martins, E. (2007). Capital intelectual: seu entendimento e seus impactos no desempenho de grandes empresas brasileiras. *Revista de administração e Contabilidade da Unisinos*, 4(1), 5-21.
- Assaf Neto, A. (2010). *Estrutura de análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro* (9a ed). São Paulo: Atlas.
- Altman, E. I., Baidya, T. K., & Dias, L. M. R. (1979). Previsão de problemas financeiros em empresas. *Revista de administração de empresas*, 19(1), 17-28.
- Backes, N. A., da Silva, W. V., Adão, W. J., & Del Corso, J. M. (2009). Indicadores contábeis mais apropriados para mensurar o desempenho financeiro das empresas listadas na BOVESPA. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 2(1), 117-135.
- Barros, C.P., Assaf, A., & Sá-Earp, F. (2010). Brazilian football league technical efficiency: a Simar and Wilson approach. *Journal of Sports Economics*, 11(6), 641-651.
- Barros, C. P., & Garcia-del-Barrio, P. (2011). Productivity drivers and market dynamics in the Spanish first division football league. *Journal of Productivity Analysis*, 35(1), 5-13.
- Bastos, P. S. S., Pereira, R. M., & Tostes, F. P. (2007). Uma contribuição para a evidenciação do ativo intangível-atletas-dos clubes de futebol. *Pensar Contábil*, 9(36).
- BDO, RCS Auditoria Independentes. (2012). *Finanças dos clubes brasileiros e valor das marcas dos 17 clubes mais valiosos do Brasil* (4a ed). <http://www.bdobrazil.com.br/pt/publicacoes.html>.(23 de junho de 2017).
- BDO, RCS Auditoria Independentes. (2013). *Valor das marcas dos 17 clubes mais valiosos do Brasil*. [http://www.bdobrazil.com.br/pt/PDFs/Estudos\\_Zipados/ValordasMarcasde2013.pdf](http://www.bdobrazil.com.br/pt/PDFs/Estudos_Zipados/ValordasMarcasde2013.pdf).(25 de Junho de 2017).



BDO, RCS Auditores Independentes. (2014). 7º Valor das marcas dos clubes brasileiros. [http://www.bdobrazil.com.br/pt/PDFs/Estudos\\_Zipados/valor\\_das\\_marcas\\_2014.pdf](http://www.bdobrazil.com.br/pt/PDFs/Estudos_Zipados/valor_das_marcas_2014.pdf). (23 de Junho de 2017).

Beech, J., Horsman, S., & Magraw, J. (2010). Insolvency events among English football clubs. *International Journal of Sports Marketing and Sponsorship*, 11(3), 53-66.

Bez Birolo, P., Cittadin, A., & de Oliveira Ritta, C. (2011). Análise de crédito por meio de modelos de previsão de insolvência: um estudo de caso na Empresa Cerâmica Alfa SA. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 10(29).

Brandão, A. R. (2012). *O endividamento dos clubes de futebol no Brasil*. (Dissertação - Mestrado em Administração). Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Cooper, C., & Joyce, Y. (2013). Insolvency practice in the field of football. *Accounting, organizations and society*, 38(2), 108-129.

Cunha, P. R., Santos, C. A., & Haveroth, J. (2017). Fatores contábeis explicativos da política de estrutura de capital dos clubes de futebol brasileiros. *Podium*, 6(1), 1.

Dantas, M. G., Machado, M. A. V., & Da Silva Macedo, M. A. (2015). Fatores determinantes da eficiência dos clubes de futebol do Brasil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 8(1), 113-132.

Elizabetsky, R. (1976). *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.

Felgueiras da Silva, J. A., & Azevedo de Carvalho, F. A. (2009). Evidenciação e desempenho em organizações desportivas: um estudo empírico sobre clubes de futebol. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(6).

Souza Guimarães, A. L. D., & Oliveira Alves, W. (2009). Prevendo a insolvência de operadoras de planos de saúde. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 49(4).

Hein, N., Pinto, J., & BEUREN, I. (2012). Uso da teoria rough sets na análise da solvência de empresas. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, 9(1).

Kanitz, S. C. (1978). *Como prever falências de empresas*. São Paulo: McGraw-Hill.

Kaveski, I. D. S., Politelo, L., Krespi, N. T., & Hein, N. (2017). Análise de solvência das empresas do setor de tecnologia da informação listadas na bm&fbovespa. *REA-Revista Eletrônica de Administração*, 15(1), 62-78.

Leoncini, M. P., & Silva, M. T. D. (2005). Soccer seen as a business: an exploratory study. *Gestão & Produção*, 12(1), 11-23.

Malagrino, F. A. F. (2011). *A gestão das marcas dos clubes de futebol: como o marketing esportivo potencializa o consumo do torcedor*. 2011. Dissertação (Mestrado em Administração) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

Martins, E. (org.). (2001). *Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica*. São Paulo: Atlas.

Nascimento, S. D., Pereira, A. M., & Hoeltgebaum, M. (2011). Aplicação dos modelos de previsão de insolvências nas grandes empresas aéreas brasileiras. *Revista de contabilidade do mestrado em Ciências contábeis da UERJ*, 15(1), 40-51.

Neto, F. P. M. (1998). *Administração e marketing de clubes esportivos*. Rio de Janeiro: Sprint.

Pereira, C. A. (2004). A gestão estratégica de clubes de futebol: uma análise da correlação entre performance esportiva e resultado operacional. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

Pereira, A. F. O. A., Júnior, C. P., & Ramos, E. J. S. (2006). Modelo e análise de previsão de desempenho pela metodologia de análise multivariada de dados: um estudo empírico do setor de energia elétrica. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 3(5), 59-74.

Pinheiro, L. E. T., Santos, C. P., Douglas Colauto, R., & Lima Pinheiro, J. (2007). Validação de modelos brasileiro de previsão de insolvência. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(4).

Rezende, A. J., & Pereira, C. A. (2005). A gestão de contratos de jogadores de futebol: uma análise das decisões identificadas no caso do Clube Atlético Paranaense. In: Congresso Internacional de Custos, 9., 2005, Florianópolis. *Anais Eletrônicos...* Florianópolis: ABC.

Rezende, A. J., Dalmácio, F. Z., & Salgado, A. L. (2010). Nível de disclosure das atividades operacionais, econômicas e financeiras dos clubes brasileiros. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13(2).

Silva Rodrigues, M., & Carvalho da Silva, R. (2009). A estrutura empresarial nos clubes de futebol. *Organizações & Sociedade*, 16(48).

Silva, C. V. D. G. F. (2006). *Administração esportiva: uma comparação da competitividade do futebol brasileiro com o futebol europeu (G-5) usando métodos quantitativos*. 106 f. Dissertação (Mestrado profissionalizante em Administração) – Programa de Pós-graduação e Pesquisa em Administração e Economia, Faculdade de Economia e Finanças IBMEC, Rio de Janeiro.

Silva, J. A. F., & Carvalho, F. A. A. (2009). Evidenciação e desempenho em organizações desportivas: um estudo empírico sobre clubes de futebol. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(6).

Silva, J. O., Paulo, W., Souza, R. P., Lyra, R. L., & Bezerra, F. A. (2012). Capacidade preditiva de modelos de insolvência com base em números contábeis e dados descritivos. *REPeC*, 6(3), 246-261.

Silva, R. D., Ribeiro, C. M., & Silva, B. A. P. (2012). O modelo Fleuriet de Análise do Capital de Giro Aplicado em Entidades Desportivas: Como Era a Situação Financeira dos Maiores Clubes de Futebol Brasileiros nos anos de 2009 e 2010. *Revista Parlatorium*, 7(1), 1-18.

Soares, R. A., & Rebouças, S. M. D. P. (2015). Avaliação do desempenho de técnicas de classificação aplicadas à previsão de insolvência de empresas de capital aberto brasileiras. *Revista ADM. MADE*, 18(3), 40-61.

Somoggi, A. (2013). *Evolução das finanças dos clubes brasileiros 2012-2013*. IBDD. Recuperado em 25 janeiro, 2017, de <http://www.ibdd.com.br/arquivos/Amir%20Somoggi.%20Janeiro%20-%202013.pdf>.

Szymanski, S. (2012). Insolvency in English professional football: Irrational exuberance or negative shocks?. *International Association of Sports Economists. Working Paper*. 12(2). 1-36.

Tian, Z., & Ketsaraporn, S. (2013). Performance benchmarking for building best practice in business competitiveness and case study. *International Journal of Networking and Virtual Organisations*, 12(1), 40-55.

Weiss, L. A. S., Fabriz, S. M., Dall'Asta, D., & Johann J. A. (2016). Influência dos indicadores contábeis na previsão de insolvência das empresas. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 10(3), 23-40.

Wernke, R. (2008). *Gestão financeira: ênfase em aplicações e casos nacionais*. Rio de Janeiro: Saraiva.

Westerbeek, H., & Smith, A. (2003). *Sports Business in the Global Market Place*. New York: Palgrave Macmillan.

## CAPÍTULO 20

### O PROCESSO LOGÍSTICO DE TRANSPORTE DE URNAS ELETRÔNICAS EM ANO ELEITORAL: O CASO DO TRIBUNAL ELEITORAL DE MANAUS – AM (TRE – AM)

Karina Lopes Cidade, Graduado em Tecnologia em Logística, IFAM CMDI  
Marcos Carneiro da Silva, Mestre em Gestão Pública pela UFPE

#### RESUMO

Na logística, o transporte é uma das variáveis fundamentais no desenvolvimento das atividades empresariais sejam elas públicas ou privadas. Dentro do procedimento de distribuição, o transporte é uma variável relevante, influenciando diretamente nos processos econômicos, onde os fatores custo, tempo e qualidade de serviços são diferenciais para vantagens competitivas. Desse modo, as empresas buscam estratégias que satisfazem as necessidades dos seus clientes, sendo o transporte um elemento imprescindível para o alcance desses resultados. No caso particular do Tribunal Eleitoral do Amazonas em ano de eleição, considerando-se 2017 como, sendo o ano da primeira eleição suplementar para governador e vice-governador, precisou-se de estratégias e métodos logísticos, visando obter resultados eficientes no transporte das urnas eletrônicas. Nesse sentido, a logística de transportes juntamente com a administração, contribuíram de forma significativa para o sucesso do processo eleitoral, uma vez que para o eleitor chegar a sua seção eleitoral e digitar o seu voto, um extenso planejamento logístico e administrativo precisou ser executado com competência. Diante do exposto, este artigo é centrado no estudo do processo logístico de transporte das urnas eletrônicas em ano eleitoral no Estado do Amazonas. O estudo possui como campo de pesquisa o Tribunal Regional Eleitoral de Manaus – AM (TRE-AM). A pesquisa teve o intuito de descrever o processo logístico de transporte das urnas eletrônicas em ano eleitoral. A metodologia utilizada foi um estudo de caso. O estudo adquire abordagens qualitativas e quantitativas, com pesquisas bibliográficas, observação pessoal e entrevista com o responsável pelo setor logístico do TRE do Amazonas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Processos Logísticos, Logística eleitoral, Urnas eletrônicas

#### ABSTRACT:

In logistics, transportation is one of the fundamental variables in the development of business activities whether public or private. Within the distribution procedure, transport is a relevant variable, directly influencing the economic processes, where the factors cost, time and quality of services are differential for competitive advantages. Thus, companies seek strategies that meet the needs of their customers, and transportation is an essential element to reach these results. In the particular case of the Electoral Court of the Amazon in year of election, considering 2017, being the year of the first additional election for governor and vice governor, it was necessary of logistic strategies and methods, in order to obtain efficient results in the transportation of the polls. In this sense, transportation logistics along with the administration contributed significantly to the success of the electoral process, once for the voter to arrive at his electoral section and enter his vote, an

extensive logistical and administrative planning had to be performed competently . In view of the above, this article focuses on the study of the logistics process of transporting electronic ballot boxes in electoral year in the State of Amazonas. The study has as a field of research the Regional Electoral Court of Manaus - AM (TRE-AM). The research was designed to describe the logistic process of transportation of electronic ballot boxes in electoral year. The methodology used was a case study. The study acquires qualitative and quantitative approaches, with bibliographical researches, personal observation and interview with the person responsible for the logistic sector of the TRE of the Amazon.

**KEY-WORDS:** Logistics processes, Electoral logistics, Electronic ballot boxes.

## INTRODUÇÃO

A logística tornou-se, através dos tempos, uma ferramenta indispensável nas empresas, uma vez que sua gestão eficiente produz um diferencial competitivo a qualquer tipo de negócio ou atividade, sejam públicos ou privados.

Nesse sentido, o campo da Logística é muito amplo, indo muito além da simples movimentação e armazenagem de produtos. Assim, pela sua abrangência a logística torna-se indispensável em vários setores, e sua importância merece destaque nos diversos campos de atuação econômica.

Por outro lado, no caso das organizações públicas o sistema logístico está interligado, quase sempre com as atividades administrativas e operacionais como abastecimento, manutenção, transporte e infraestrutura.

Nesse sentido, o presente trabalho analisa a aplicação da logística no processo eleitoral. Seu estudo tem como objetivo estudar a logística de transporte das urnas eletrônicas em ano eleitoral. A pesquisa faz uso do estudo de caso, tendo o Tribunal Eleitoral de Manaus – AM (TRE – AM) como elemento pesquisado.

A relevância do presente estudo se dá pelo fato de que, no caso particular do Tribunal Eleitoral do Amazonas, ao realizar-se a primeira eleição suplementar para governador e vice-governador precisou-se de estratégias e métodos logísticos eficientes para obtenção de resultados almejados no transporte das urnas eletrônicas. A metodologia empregada foi de um estudo de caso da aplicação das ferramentas da logística em órgão público. Sendo o estudo de análise quanti-qualitativa com pesquisa bibliográfica, entrevista e observação pessoal do pesquisador.

## A LOGÍSTICA

### Conceitos e funções

De acordo com Novaes (2015) o conceito de logística estava essencialmente ligado às operações militares. Ao decidir avançar suas tropas seguindo uma determinada estratégia militar, os generais precisavam ter, sob suas ordens, uma equipe que providenciasse o deslocamento, na hora certa, de munição, víveres, equipamentos e socorro médico para o campo de batalha.

Ainda hoje o significado de lógica se associa facilmente ao desenvolvimento terminológico do que representa a logística enquanto sistema lógico (racionalização, coerente, eficiente, adequado, etc.) de abastecimento (prestação de serviços) às actividades de criação de valor, de gestão de recursos considerados estratégicos ou, ainda, de sustentabilidade de actividades e acções de carácter militar. (DIAS, 2005, p.25)

Logística é uma ciência que faz parte do processo administrativo, sendo o planejamento um dos fatores indispensáveis para seu desenvolvimento. A logística contém vários segmentos, indo além da simples movimentação e armazenagem de produtos e fluxo de informação. Assim, pelo seu composto, a logística tornou-se indispensável em vários setores, inclusive nos órgãos públicos.

Assim, como sua aplicação no campo militar, sobretudo em guerras, se tornava um dos fatores decisivos para lograr êxito, sobretudo no planejamento e direcionamento de suprimento e das movimentações de tropas, em outros setores merece destaque de igual modo, sobretudo na atuação econômica, nas organizações e instituições como exemplos, indústrias, bancos, hospitais e órgãos governamentais ligados tanto para prestação de serviço como para segurança pública.

A logística se define com a interação com quatro setores de uma organização pública ou privada são elas: Marketing, Finanças, Controle da Produção e Gestão de Recursos Humanos, na visão de Ballou (1993) a logística, estrategicamente, ocupa uma posição intermediária entre produção e marketing, devendo então ser criadas atividades de interface entre a logística e esses dois setores, para Fleury (2000), a logística deve ser vista como um instrumento de marketing, uma ferramenta gerencial, capaz de agregar valor por meio dos serviços prestados, ou seja, deve haver uma interação ainda maior entre a função logística e as demais funções empresariais.

Sobre o assunto, Porter (1989) contribuiu para o entendimento da importância da logística nas organizações ao defender o conceito de cadeia de valor que integra os principais processos da logística – suprimentos, operações e distribuição física. Nesse sentido, a logística envolve também elementos humanos, materiais (prédios, veículos, equipamentos, computadores), tecnológicos e de informação. (NOVAES, 2015, p.57).

Segundo Ballou (2001 apud Oliveira, 2006) outro autor que se preocupou com os estudos logísticos e tem avançado em suas formulações é Ballou (2001). Para ele, “a Logística é um conjunto de atividades funcionais que é repetido muitas vezes ao longo do canal de suprimentos, através dos quais as matérias primas são convertidas em produtos acabados e o valor é adicionado aos olhos do consumidor”, (BALLOU, 2001, p.21).

Por sua vez, no campo da Logística empresarial Ballou (1993) afirma que esta área trata de todas as atividades de movimentação e armazenagem que facilitam o fluxo de produtos desde o ponto de aquisição da matéria prima até o ponto de consumo final, assim como dos fluxos de informação que colocam os produtos em movimento, com o propósito de providenciar níveis de serviços adequados aos clientes a um custo razoável.

Assim, a importância da logística vem apresentar uma importância muito grande no âmbito administrativo das empresas e nos setores públicos e privados, uma vez que se faz indispensável seus métodos estratégicos e operacionais para que os produtos e serviços cheguem ao público alvo, com segurança, qualidade, rapidez e baixo custo.

“A logística somente tem razão de existir porque gera valor para os clientes, para os fornecedores e para todas as organizações envolvidas nos processos logísticos. O resultado de uma organização, de maneira geral, gera quatro tipos de valor: forma, tempo, lugar e posse”. (ROSA, 2012, p.16)

Ballou (1997, p. 23) afirma ainda, “que a missão da logística empresarial é dispor a mercadoria ou serviço certo, com qualidade, no lugar certo, no tempo certo e nas condições desejadas, ao mesmo tempo em que fornece a maior contribuição à empresa”.

O autor segue ainda afirmando que a logística é um conjunto de elementos e que se utilizada efetivamente beneficia a todos os envolvidos, disponibiliza rapidez na entrega dos produtos e redução nos custos, contribuindo assim para o avanço do lucro e credibilidade com o cliente.

Por sua vez, destaca-se a colocação de Novaes (2015, p. 58) quando ele diz que a “logística começa pelo estudo e a planificação do projeto ou do processo a ser implementado”.

O autor segue ainda dizendo que os fluxos associados à logística, envolvendo também a armazenagem de matéria-prima, dos materiais em processamento e dos produtos acabados, percorrem todo o processo, indo desde os fornecedores, passando pela fabricação, seguindo desta ao varejista, para atingir finalmente o consumidor final, o alvo principal de toda cadeia de suprimento. (NOVAES, 2015 - p.58).

Portanto, a atuação da logística começa desde o ponto de origem do produto e vai até seu estado final. A complexidade do estudo logístico e sua forma dinâmica precisa constantemente ser monitorada e controlada, para que todos os processos sejam essenciais para satisfazerem as necessidades e preferências dos clientes.

### **Evoluções históricas (a logística hoje)**

O conceito de logística tem mudando desde a antiguidade, o significado de hoje é diferente de alguns anos atrás, o processo logístico divide-se em quatro fases, as quatro fases contribuem para o moderno gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM). A logística passou por várias mudanças ao longo do tempo e com isso trouxe práticas empresariais de eficiência, qualidade e disponibilidade da infraestrutura de transporte e comunicação, elementos fundamentais para a existência de uma logística moderna.

“Recentemente um novo conceito surge para descrever a gestão das atividades logísticas, que a literatura internacional nomeou de Supply Chain Management-SCM ou simplesmente Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos” (OLIVEIRA et al, 2006, p. 2). Na realidade, o conceito de logística vem evoluindo, desde a logística propriamente dita, passando pela logística integrada e chegando ao conceito mais recente de Supply Chain Management, ou gestão da cadeia de suprimentos (VIANA, 2002, p.1).

A logística surgiu no militarismo na Segunda Guerra Mundial nos Estados Unidos, durante a guerra muita mobilização foi feita, para produção em grande escala de armas, tanques de guerras, uniformes e materiais de primeiros socorros, e ainda meios de transporte como aviões e navios e outros artigos tinham que ser produtivos, com isso adquiriu uma logística própria, com estratégica e métodos de deslocamento e ataque.



Observa-se uma dinâmica muito grande da logística e com o avanço constante da tecnologia os produtos vão se aprimorando, incorporando novos segmentos e novos meios tecnológicos com rapidez. A logística tem um papel essencial no processo de dimensão das informações, podendo ajudar na estratégia positivada nos esforços mercadológicos, ou prejudicar o mesmo quando mal planejado. Isso porque a logística no setor administrativo das empresas está diretamente ligada ao produto, e o processo logístico vai da matéria-prima até o consumidor final.

Novaes (2015, p.162) diz que uma determinada cadeia de suprimento é constituída por canais de distribuição que, segundo Stern et. al. (1996, apud Novaes, 2015, p. 162), constituem conjunto de organização interdependentes envolvidos no processo de tornar o produto ou serviço disponível para o uso ou consumo.

Os profissionais em logística classificam a distribuição física de produtos e serviços como processos operacionais e de controle que permite movimentar os produtos desde o ponto de origem até a entrega ao consumidor.

O transporte colabora para a distribuição efetiva do produto, ou seja, envolve vários métodos utilizados para movimentar produtos e, segundo Ballou (2001), é geralmente o elemento mais importante nos custos logísticos, para a maioria das empresas.

De acordo com Novaes (2001) a evolução da logística é construída por 4 (quatro) fases que são elas: atuação segmentada, integração rígida, integração flexível e integração estratégica, segundo Ching (1999 apud Cunha et al, 2005) a logística é um ramo deslumbrante e em desenvolvimento, sendo uma das mais importantes ferramentas para os administradores.

Com base nos conceitos de (Novaes 2001, Ballou 2001) a evolução da logística é baseada nas seguintes fases:

A primeira fase de evolução da logística começou no início do século XX até a década de 40 conhecida como Era Econômica Agrária, sua atuação iniciou-se no campo ao mercado, sendo o campo o principal meio econômico. A principal dificuldade da época seria o transporte para

o escoamento da produção agrícola para a cidade.

A segunda fase conhecida como a Era da Especialização (Função Segmentada) vai ao encontro do final da década de 40 a 60 sofrendo grande influência do setor militar com

deslocamentos das tropas nas guerras, com principal destaque na eficiência no fluxo de materiais, armazenamento e transporte, conceituado no contexto da distribuição de bens e serviços.

No início da década de 60 até os primeiros anos da década de 70 surge a terceira fase com a preocupação de explorar aspectos como custo total, é a chamada Era de Integração Interna. Nesse período os planejamentos eram voltados para economia industrial onde se presencia o surgimento do ensino e de prática logísticos de gerenciamento consolidado das atividades de transporte de suprimentos e distribuição, armazenagem, controle de estoques e manuseio de materiais e serviços.

A quarta e a quinta fase iniciam-se na década de 70 até meados dos anos 80. Não deixaram de ser umas das eras mais importantes para o avanço da logística com o foco no cliente. A quarta era potencializar a produtividade e custos de estoques. Foi nesse período que começou o interesse pelo ensino e pesquisa da logística nas escolas de administração. Já a quinta era é a junção de todas as demais. Era da evolução logística, atribuindo à logística como elemento diferenciador, com métodos estratégicos para a realização da cadeia de suprimentos.

De acordo com o raciocínio de Novaes na quarta fase que surge o conceito de *Supply Chain Management - SCM* (Gestão da Cadeia de Suprimentos). Devido ao avanço das informações tecnológicas, novos sistemas logísticos surgiram com inclusão da responsabilidade social em novos projetos com questões ecológicas.

Novaes (2015) enfatiza que nas três primeiras fases da logística, a integração entre os vários agentes da cadeia de suprimentos se dava basicamente em termos puramente físicos e operacionais: troca de informações, fluxo de produtos e de dinheiro, acerto de preços e de responsabilidades.

Por sua vez, na última fase, as empresas passaram a buscar soluções inovadoras, colocando em prática métodos estratégicos lógicos da SCM para ganhar competitividade induzindo novos negócios.

Nesse sentido, as empresas da cadeia de suprimentos passam a tratar a questão logística de forma estratégica, ou seja, em lugar de otimizar pontualmente as operações, focalizando os procedimentos logísticos como meros geradores de custos (NOVAES, 2015, p.69)

Para Christopher (1997, p.2), a principal definição de logística a coloca como o processo de gerenciar estrategicamente a aquisição, movimentação e armazenagem de materiais, peças e produtos acabados (e os fluxos de informações correlatas) através de organização e de seus

canais de marketing, de modo a poder maximizar a lucratividade presente e futura através do atendimento dos pedidos a baixo custo.

O autor resaltar ainda que o gerenciamento logístico, do ponto de vista dos sistemas totais, é o meio pelo qual as necessidades dos clientes são satisfeitas através da coordenação dos fluxos de materiais e de informações que vão do mercado até a empresa, suas operações e, posteriormente, para seus fornecedores. A realização desta integração total exige uma orientação bastante diferente daquela tipicamente encontrada na organização convencional

Demaria (2004, p.19) A cadeia de suprimentos representa uma rede de organizações dos diversos processos que produzem valor na forma de produtos e serviços que são colocados nas mãos do consumidor final. O interesse empresarial é alcançar uma vantagem diferencial dando melhor atenção ao seu negócio central, gerando um maior nível de terceirização.

Os processos dos fluxos de materiais, de informação e custos continuam sendo executados no gerenciamento da cadeia de suprimentos só que de forma estratégica buscando os melhores resultados possíveis, eliminando desperdícios, reduzindo os custos e agregando valores para o consumidor final. E com a visão na redução de estoque, as empresas trabalham estrategicamente para maior qualidade dos serviços e dos produtos, e, para o avanço logístico, as competições entre as empresas no mundo globalizado, passaram a exigir redução dos custos e prazo curto no ciclo do pedido.

## **A LOGÍSTICA DE TRANSPORTES**

Para Ballou (1993, p.113), “o transporte representa o elemento mais importante do custo logístico na maior parte das firmas. Por isso, o especialista em logística deve ter bom conhecimento do tema”. Ludovico (1998, p. 05) um país sem o transporte não se desenvolve, pois, este é o elo de ligação entre a fonte de produção e de consumo, razão pela qual não podemos ignorar como funcionam, administrativa e operacionalmente, os sistemas aplicados nos modais que utilizamos regularmente nas transações. Com base nisto, podemos observar a importância dada pelos governos ao transporte, resultando em progressos operacionais e

administrativos dos diversos modais.

O transporte aparece em várias etapas da cadeia de suprimento, deslocando matérias-primas e componentes para a manufatura, levando produtos acabados para os centros de distribuição e destes para as lojas e, em muitos casos, entregando mercadorias diversas nos domicílios dos consumidores. (NOVAES, 2015, p. 258).

Na logística, o transporte é uma das peças principais do desenvolvimento das atividades tanto administrativa como operacionais nos setores públicos e privados. Dentro do procedimento de distribuição o transporte é um elemento relevante para os processos econômicos, em que o custo, tempo e qualidade de serviços são índices diferenciais para vantagens competitivas, e para atender as necessidades as empresas buscam estratégias que satisfazem as expectativas.

“O transporte de cargas é o principal componente dos sistemas logísticos das empresas. Sua importância pode ser medida por meio de, pelo menos, três indicadores financeiros: custo, faturamento e lucro” (WANKE & FLEURY, 2006, p.409).

“Com efeito, o canal de distribuição é o instrumento principal para a eficiência do processo de comercialização e disseminação de bens e serviços” (OLIVEIRA et al, 2006).

Dentro dos sistemas de transportes, pode-se analisar a progressão da área logística de um modo geral pela inserção de novas técnicas e tecnologias, porém o excesso de burocracia, o descaso, na área portuária, por exemplo, e as faltas de planejamento acabam afetando a utilização da rede de transportes e prejudicando o processo econômico (LOPEZ, 2000, p.20).

“A administração da distribuição física é tarefa desenvolvida em três níveis: estratégico, tático e operacional”. (BALLOU, 1993, p. 43).

Segundo Ballou (1993, p.19 apud Demaria, 2004, p. 17) o problema a ser enfrentado pela logística é diminuir o hiato entre a produção e a demanda, de modo que os consumidores tenham bens e serviços quando e onde quiserem e na condição física que desejarem.

Façonha (2010 apud Kawano, 2012) mostra que num cenário logístico competitivo e com inserção internacional, o país deve ter como objetivo o equilíbrio da matriz de transportes, considerando os diversos tipos de modais; o fomento de parcerias entre iniciativas públicas e privadas, utilizando o exemplo das concessões em infraestrutura logística (estradas, portos, aeroportos e foco no transporte multimodal); e o reforço legal e regulatório do setor

logístico com ação governamental (FAÇANHA et al., 2010)

Para Ballou (2001) e Ching (1999) O sistema empresarial contém uma logística com missão de promover métodos que melhorem o nível de rentabilidade nos serviços de distribuição através de planejamento, organização e controle efetivos das atividades de movimentação e armazenagem que facilite o fluxo de produtos nas empresas.

Para Ballou (1993, p.24), existem ações-chave para a logística, que são classificadas como atividades primárias, pois constituem-se na maior parcela do custo total e são essenciais para a coordenação da tarefa logística. São elas: transporte, manutenção de estoques e processamento de pedidos.

## **O ESTUDO DE CASO (TRE DO AMAZONAS)**

### **O TRE do Amazonas – evolução histórica**

As informações deste tópico foram retiradas do documento Fragmentos da História da Justiça Eleitoral do Amazonas, no site oficial do TRE-AM.

Durante 1898 a 1930 ocorreu uma evolução no Brasil que ficou conhecida como República Velha, à revolução de 1930, promovida pela Aliança Liberal que depôs o presidente Washington Luís, entregando o poder de Getúlio Vargas, umas das primeiras medidas tomadas por Vargas, foi a revisão da legislação do País, principalmente eleitoral.

Em 6 de dezembro de 1930, através do Decreto nº 19.459, foi constituída a Comissão Legislativa que teria como objetivo rever toda a legislação eleitoral vigente, o trabalho apresentado por essa Comissão deu origem ao primeiro Código Eleitoral Brasileiro, promulgado em 24 de fevereiro de 1932, através do Decreto 21.076 o código regularia o alistamento eleitoral, assim como, as eleições federais, estaduais e municipais e municipais em todo o país.

No seu art. 5º, o código previa a criação da Justiça Eleitoral através da instalação de um Tribunal Superior de Justiça Eleitoral na capital da Republica; Tribunais Regionais de Justiça Eleitoral nos Estados, no Distrito Federal e na sede do Governo do Território do Acre; juízes eleitorais nas comarcas e distritos ou termos judiciários, retirando do Poder legislativo a legitimidade para fiscalizar as eleições e reconhecer os eleitos.

No dia 13 de agosto de 1932, foi instalado no Amazonas o Tribunal Regional Eleitoral do Amazonas, estando presente: Desembargador Antéro Coelho de Rezende – Presidentes; os

desembargadores Artur Virgílio do Carmo Ribeiro e Raymundo Vidal Pessoa – membros sorteados pelo Tribunal de Justiça do Estado; o Juiz Federal Manoel X. Paes Barreto e seus Substitutos – Ricardo Matheus B. de Amorim e Feliciano de Souza e Lima, sorteados pelo Chefe do Governo Provisório da República.

### **Atribuições do Tribunal Regional Eleitoral do Amazonas (TRE-AM)**

Em seu art. 23 do código Eleitoral de 1932, constituíam atribuições do Tribunal Regional da Justiça Eleitoral do Amazonas.

- a) Cumprir e fazer cumprir as decisões e determinações do Tribunal Superior;
- b) Organizar sua secretaria, dentro da verba orçamentária fixada;
- c) Superintender sua secretaria, bem como as repartições eleitorais da respectiva região;
- d) Propor ao Chefe do Governo provisório a nomeação dos funcionários da secretaria e dos encarregados das identificações nos cartórios eleitorais;
- e) Decidir em primeira instância os processos eleitorais;
- f) Processar e julgar os crimes eleitorais;
- g) Julgar em segunda instância os recursos interpostos das decisões.

### **O TRE do Amazonas e o funcionamento da logística das urnas em tempo de eleição**

A logística é um fator primordial e imprescindível nas empresas e órgãos públicos como hospitais, forças armadas, bancos, tribunais, igrejas. Sendo assim, o sistema logístico está presente nos setores públicos e privados como fonte de vantagem competitiva. Nas organizações públicas o sistema logístico está interligado a atividades operacionais como abastecimento, manutenção, transporte e infraestrutura.

Conforme estudado, a logística é conjunto de meios e métodos de atividades que agregam valores relativos à gestão racional e eficaz do fluxo de informação, incluindo o planejamento estratégico e operacional.

O sistema logístico tem estudado o controle e a monitoração das ações de movimentação de fluxo de materiais e serviços, bem como a avaliação de métodos adequados para a rapidez e qualidade dos sistemas empresariais e operacionais.

Vimos à importância da logística nas atividades empresariais como arco processual unicamente estratégico, da missão de levar o produto do ponto de produção que vai do cliente ao cliente satisfazendo com qualidade do serviço prestado.

Métodos logísticos são fundamentais para gestão de políticas públicas, para desenvolvimentos de fatores de necessidades e oportunidade. O gerenciamento de cadeias de suprimentos é utilizado para satisfação através da qualidade do nível do serviço oferecido.

O TRE-AM (Tribunal Regional Eleitoral do Amazonas) tem como principais atividades a direção de processo eleitoral, que vão desde o alistamento, julgamento das matérias referentes a legislação e vão até a preparação e operação das eleições.

De acordo com Oliveira (2009) a missão, visão e valores são definições que se encontram no planejamento estratégico das empresas, sendo a missão objetivo fundamental. Por sua vez, a visão é o planejamento de como a empresa quer se encontrar futuramente. Os valores são paradigmas utilizados para o alcance desses objetivos de forma ética. O Tribunal Regional Eleitoral do Amazonas contém seus três componentes de planejamento estratégico.

- a) Missão: Garantir a legitimidade do processo eleitoral e o livre exercício do direito de votar e ser votado, a fim de fortalecer a democracia.
- b) Visão: Consolidar-se como uma instituição efetiva, transparente e confiável.
- c) Valores: Ser ético, ter acessibilidade, celeridade, comprometimento, imparcialidade, inovação, responsabilidade socioambiental e transparência.

Tendo como bases as definições institucionais do TRE-AM, principalmente nos valores em que a acessibilidade garante o acesso amplo e fácil aos serviços prestados, e a celeridade e o comprometimento que visam à prestação de serviços e informações com qualidade e rapidez, cumprido as atividades com empenho e dedicação.

Nesse contexto, a logística exerce um papel importantíssimo na administração do TRE-AM, principalmente no que tange a acessibilidade, celeridade e comprometimento. Em ano de eleição planejamentos administrativo e operações logísticas são realizados e estudados para que o direito ao voto seja garantido aos cidadãos, e o acesso aos serviços seja prestado de forma digna e justa.

Assim, para que o eleitor chegue a sua seção eleitoral e digite seu voto na urna eletrônica para escolha de seu representante, há um considerável processo logístico, que vai

desde o planejamento até o dia da execução, no dia de votação. Dessa forma, os estudos e planejamentos são realizados visando incluir os melhores métodos logísticos de contratação de profissionais e empresas especializadas para o transporte das urnas eletrônicas aos seus respectivos lugares de votação.

### **Logística de urnas do Tribunal Regional Eleitoral do Amazonas (TRE-AM)**

Nas eleições, a administração do Tribunal Regional Eleitoral do Amazonas volta seu olhar para a logística das urnas e geralmente envolve decisões quanto ao método logístico de preparação das urnas e do transporte, aos roteiros e à utilização da capacidade dos veículos.

O processo logístico em urnas eletrônicas logrou resultados positivos em relação ao modelo antigo das urnas de lona, em 1996 o primeiro modelo de urna eletrônica substituiu as urnas de lona e foi utilizado por 33 milhões de eleitores na capital. Já em 1998, 75 milhões de pessoas residentes nas cidades com mais de 54 mil eleitores também votaram eletronicamente.

De acordo com Coordenador de Logística do TRE-AM, Leandro Nascimento, “o processo da eleição com a logística das urnas eletrônicas ganhou segurança e rapidez nas transmissões dos resultados, a urna é um investimento é um computador que o TSE [Tribunal Superior Eleitoral] teve que adquirir a milhares de unidades. O estado do Amazonas têm cerca de 7 mil urnas. Essas urnas para serem utilizadas na eleição dependem de muita manutenção sendo o custo do manuseio muito alto. Existem dois tipos de manutenção. A manutenção corretiva que acontece quando as urnas quebram. Nesse caso, uma empresa responsável faz a manutenção das mesmas. A outra forma de manutenção é a preventiva. Em ano não eleitoral é feita manutenção preventiva que é a verificação de cargas de bateria e sistema operacional das urnas”.

O TRE-AM utiliza-se de uma logística própria e diferenciada na cadeia de suprimento. Em ano eleitoral o planejamento volta seu olhar para termos logísticos com métodos eficientes e eficazes, onde a segurança e a rapidez são itens indispensáveis em uma eleição, adquirindo estratégia e planos de desenvolvimentos de atividades de prestação de serviços, com a preparação e distribuição das urnas eletrônicas em ano eleitoral.

Ainda segundo as informações do Coordenador de Logística do TRE-AM, nas campanhas eleitorais, o processo logístico é realizado pelo TRE-AM em parceria com outros órgãos públicos.



O transporte das urnas eletrônicas é realizado por meio de contratação de empresas privadas que prestam serviços de transporte ao Tribunal Regional Eleitoral do Amazonas em ano de eleição. A contratação das empresas para o transporte das urnas eletrônicas e materiais eleitorais são realizados por meio de licitação, visando selecionar a melhor proposta dentro dos parâmetros de recursos, rapidez e segurança e com menor custo. O TRE-AM firma também convênios e contratos para contratação de mão de obra para atender o processo eleitoral que são os técnicos de urnas e técnicos de transmissão.

Sendo realizada em 2017 a primeira eleição Suplementar para governador e vice-governador no Amazonas, o desafio logístico foi grande, e o Tribunal Regional Eleitoral precisou de uma logística adequada e eficiente. Com isso, desde 2016 realizou convênio com o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas/Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa, Extensão e Interiorização do IFAM - IFAM/FAEPI, que já possui uma logística voltada para a contratação de profissionais especializados na área de informática para atividades de apoio e manuseio das urnas eletrônicas e transmissão dos resultados nos lugares de difícil acesso.

A logística das urnas no dia e véspera da eleição é realizada através de várias etapas com semanas e até meses de antecedência. As urnas são previamente preparadas semanas antes da eleição. As urnas permanecem no depósito até a véspera da eleição, durante esse período é feita a geração das mídias com informações sobre os candidatos, cargas e lacres. O procedimento de carregamento dos dados (dos candidatos e eleitores) é executado pelos técnicos de urnas. Em seguida é posto um lacre para segurança de que os dados das urnas não serão trocados durante seu transporte. Em seguida, as urnas são entregues nas zonas eleitorais dias antes da votação. Por sua vez, a zona eleitoral leva as urnas para o local de votação no sábado.

Em municípios pólo, como Parintins - 4ª zona eleitoral do Amazonas, as urnas são enviadas com meses de antecedência. O chefe de cartório recebe e realiza os procedimentos de cargas e lacres e depois distribui as urnas para seus determinados destinos, as urnas que são enviadas e preparadas em Parintins são distribuídas para os locais de votação de Parintins, Barreirinha e Nhamundá.

No polo Manaus são realizados os procedimentos de cargas e lacres nas urnas de 24 municípios como de Boca do Acre, Juruá, Manicoré, Novo Aripuanã, Tapauá, Guajará e

outros, que fazem parte do pólo Manaus. Depois de preparadas, as urnas são enviadas com dias de antecedência para seus determinados locais de votação. Em alguns locais de difícil acesso as urnas são entregues aos presidentes de mesa na sexta feira, que se encarregam da guarda e da montagem das seções eleitorais.

Os presidentes de mesa recebem ainda urnas de contingência, para servirem de *backup* (substitutas), caso alguma urna apresente problemas, e junto com a urna vai um técnico de urna ou técnico de Transmissão. As urnas são montadas um dia antes da data da eleição.

### **Logísticas de Transporte das Urnas Eletrônicas no dia de Votação**

Nas eleições, a administração do setor de logística do Tribunal Regional Eleitoral do Amazonas coloca em prática o planejamento logístico das urnas eletrônicas e suprimentos. Diante do avanço da tecnologia, o voto veio a ser computadorizado e a Justiça Eleitoral teve um grande desafio ao longo desses anos em disponibilizar com segurança as urnas eletrônicas em ano de eleição aos seus determinados cartórios.

Tendo a logística um papel principal na atuação dos transportes e é uma ciência indispensável e junto com o avanço da tecnologia e a facilidade de comunicação pela internet, o método logístico de transporte continua sendo importante não só para as empresas privadas, mas também para os órgãos públicos.

No Amazonas foram distribuídas 3.473 urnas só na capital na eleição suplementar 2017. Com isso, desenvolveu-se uma estratégia logística voltada para disponibilização das urnas, contando com uma grande mobilização incluindo um contingente de servidores e voluntários para a realização da logística de entrega das urnas. As primeiras zonas a receberem as urnas eletrônicas foram as da cidade de Lábrea e São Gabriel da Cachoeira por serem lugares de difícil acesso.

Os meios de transportes utilizados pelo TRE-AM são aéreo, fluvial e rodoviário, em cidades como Itacoatiara as urnas eletrônicas são transportadas por estradas, já em São Gabriel da Cachoeira é utilizado helicóptero para o transporte das urnas.

De acordo com o site TRE-AM, na eleição suplementar de 2017 as forças armadas e empresas especializadas em transporte participaram ativamente na logística de transporte das urnas eletrônicas, o Exército disponibilizou mais de 3.700 homens no esquema de segurança, 4 (quatro) aeronaves, 2 (dois) helicópteros, 287 (duzentos e oitenta e sete) viaturas e 92

noventa e duas) embarcações responsáveis por garantir a segurança em 464 (quatrocentos e sessenta e quatro) locais de votação até o fim do pleito.

Ainda de acordo com a informação no referido site, o Exército deslocou seus efetivos para 23 (vinte e três) municípios do interior do Estado. Sendo eles: Coari, Tefé, Lábrea, Humaitá, Barcelos, Santa Isabel do Rio Negro, Tabatinga, Santo Antônio do Içá, Rio Preto da Eva, Itacoatiara, Maués, Manacapuru, Fonte Boa, Boca do Acre, Manicoré, São Gabriel da Cachoeira, Benjamin Constant, São Paulo de Olivença, Amaturá, Autazes, Atalaia do Norte, Presidente Figueiredo, Manaus.

A aeronáutica atuou em Manacapuru (Região Metropolitana de Manaus), quarto Município mais populoso do Estado. No local, 306 (trezentos e seis) militares foram responsáveis por garantir segurança em 55 (cinquenta e cinco) locais de votação na área urbana, 8 (oito) locais na área rural e em mais 22 (vinte e dois) locais em área ribeirinha.

Quinze viaturas (6 ônibus, 4 caminhões tropas, 3 *pickups*, 1 van e 1 *jeep*) fizeram o patrulhamento da região e, devido ao deslocamento se dar por via terrestre, não houve complicações logísticas para sua efetiva atuação.

Em Manaus, 1.380 (um mil, trezentos e oitenta) homens da Polícia Militar atuaram incessantemente para garantir a segurança pública com o total de 1.100 (um mil e cem) homens para resguardar a integridade das pessoas e garantir o direito ao voto. Antes do efetivo deslocamento, foi realizado um Curso de Capacitação, em que 300 (trezentos) Oficiais da Polícia receberam um treinamento, com foco no pleito suplementar, que resultou na elaboração de uma cartilha, contendo uma série de orientações procedimentais e atualização acerca da legislação eleitoral.

No que toca à Polícia Civil, desde instalada a atuar, elaborou um planejamento, que culminou com a mobilização de 90 (noventa) policiais e no fechamento de bares e restaurantes na cidade, tudo, com base na Lei Seca. No total, foram fechados mais de 120 (cento e vinte) estabelecimentos (Zona Sul: 21 Centro-Oeste: 17 Zona Norte: 29 Zona Leste: 36 e Zona Oeste: 6)

As empresas de transportes urbanos propiciaram nas ruas da cidade uma frota de 1.356 (um mil, trezentos e cinquenta e seis) ônibus. O serviço de transporte contou com a frota operante de dia útil. Mais 7 (sete) mil funcionários e colaboradores trabalharam empenhados no transporte e na realização da eleição suplementar, no dia 06 de agosto de 2017, portanto

para se ter êxito nas eleições foi necessário muito planejamento e uma logística eficaz capaz de responder as perspectivas e a relevância do pleito.

## REFERÊNCIAS

**BALLOU, R. H.** *Logística Empresarial: Transporte, Administração de Materiais e Distribuição Física*. Tradução: Hugo T. Y. Yoshizaki. São Paulo: Atlas, 1993.

\_\_\_\_\_. R. H. *Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos: planejamento, organização e logística empresarial*. Tradução: Elias Pereira. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

\_\_\_\_\_. *Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos*. 4. ed.. Porto Alegre: Bookman, 2001.

**BRASIL, TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL (AM)**. *Fragmentos da história da Justiça Eleitoral do TRE-AM*. Tribunal Regional Eleitoral do Amazonas. Manaus: SJD/COJUD/SEBIB, 2012.

**CHING, H. Y.** *Gestão de estoque na cadeia de logística integrada*. São Paulo: Atlas, 1999.

**CHRISTOPHER, M.** *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução decustos e melhoria dos serviços*. São Paulo: Pioneira,1997.

**CUNHA, F. L. D. S.** et al. *Evolução da Logística: De Napoleão Bonaparte às alianças logísticas*. FFBUSINESS REVISTA DO CURSO DE ADMINISTRAÇÃO. vol. 2, nº 2 (jan. a jul.) – Faculdade Farias Brito. Fortaleza, 2005.

**DEMARIA, M.** *O operador de transporte multimodal como fator de otimização da logística*. Florianópolis: UFSC, 2004. 87p. Apresentada como dissertação de mestrado.

**DIAS, J.C.Q.** *Logística Global e Macrologística*. Lisboa: Edições Sílabo Ltda, 2005.

**FLEURY, P. F.** *Conceito de logística integrada e supply chain management*. In: *FLEURY, P. F. et. al. Logística empresarial – a perspectiva brasileira*. São Paulo: Atlas, 2000.

**KAWANO, B. R.** et al. *Estratégias para resolução dos principais desafios da logística de produtos agrícolas exportados pelo Brasil*. REVISTA DE ECONOMIA E AGRONEGÓCIO, vol.10, nº 1. 2012.

**LOPEZ, J.M.C.** *Os custos logísticos do comércio exterior brasileiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

**LUDOVICO, N.** *Roteiro básico de transportes no comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1998.

**NOVAES, A. G.** *Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação*. Rio de Janeiro: Campos, 2001.

NOVAES, A. *Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição*. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

**OLIVEIRA, M. N. et al.** *Logística e Distribuição: Definições e Evolução da Logística em um Contexto Global*.

In: XIII SIMPEP. Bauru, SP, Brasil, 06 a 08 de Nov. de 2006.

**OLIVEIRA, D. D. P. R.** *Planejamento Estratégico*. 26ª ed, São Paulo: Atlas, 2009.

**PEDROSO, M.C.** *Um estudo sobre o desenvolvimento de competências em Gestão de Cadeia de Suprimentos*. 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo. 342p. São Paulo.

PORTER, M. E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus: 1989

**ROSA, R. A.** *Gestão logística*. 2. ed. reimp. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2012.

TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL (AM). *Forças de Segurança concedem os números de sua atuação durante o pleito*. Ago. 2017. Disponível em: <<http://www.tre-am.jus.br/imprensa/noticias-tre-am/2017/Agosto/forcas-de-seguranca-concedem-os-numeros-de-sua-atuacao>> Acesso em:21 ago. 2017.

**VIANA, F. L. E.** *Entendendo a logística e seu estágio atual*. REVISTA CIENTÍFICA FAC. LOUR. FILHO. v. 2, n.1, 2002.

**WANKE, P. F.; FLEURY, P. F.** *Transporte de cargas no Brasil: estudo exploratório das principais variáveis relacionadas aos diferentes modais e às suas estruturas de custos*. In: DE NEGRI, J. A.; KUBOTA, L. C. (Org.). *Estrutura e Dinâmica do Setor de Serviços no Brasil*. Brasília: IPEA, 2006.

## CAPÍTULO 21

### PSICOLOGIA ECONÔMICA E PSICOLOGIA EMPRESARIAL: CONHECIMENTOS DISRUPTIVOS PARA FORMAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA CAPACIDADE ABSORTIVA PARA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS (GEC), EM REAÇÃO A ESTÍMULOS PROVOCATIVOS EM CONCLUSÕES DE ARTIGOS APRESENTADOS NO CBC

Otavino Alves da Silva, Docente, Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG)

#### RESUMO

O Congresso Brasileiro de Custos (CBC) é uma fonte primária e excepcional de inspirações sobre custos ou gestão de custos. Se observar, ter atenção e perceber nos escritos de seus artigos, cada pesquisador poderá intuir maneiras de enriquecer experiências. Este trabalho tem por foco a análise de sete artigos publicados nos **Anais** do XXV CBC que tratam da gestão estratégica de custos (GEC) e, em particular, a influência da capacidade de absorção ou capacidade absorptiva sobre as práticas da GEC, da gestão de custos interorganizacionais e da gestão orçamentária. Para suprir a ausência de elementos cognitivos e psicológicos nos trabalhos que focam na formação da capacidade absorptiva, como assinalado nos artigos, o presente trabalho apresenta conceitos e princípios da Psicologia Econômica e da Psicologia Empresarial como determinantes para aquela formação e justifica, como conhecimentos para assimilação, absorção, transformação e prática pela capacidade absorptiva, a tecnologia disruptiva Engenharia de Custos Procedural, que trata custos como “aportes de capital”, segundo a percepção e concepção de “produzir é investir”, pressupondo a necessidade de ganho, com fundamentos teóricos consolidados em isoquantas e isocustos para a obtenção do melhor custo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Gestão de custos. Capacidade absorptiva. Psicologia. Engenharia de custos.

#### INTRODUÇÃO

Estamos nos expondo nestas reflexões em razão de que Batista et al. (2018), no artigo para o XXV Congresso Brasileiro de Custos (CBC), analisando a relação entre o ambiente, a gestão estratégica de custos (GEC) e o desempenho, concluíram que a gestão de custos se tornou uma habilidade crítica para a sobrevivência das empresas e o seu *modus operandi* tem sofrido modificações oriundas do acirramento da concorrência, e isso simboliza a necessidade de gerir custos de forma estratégica. Os autores concluíram, também, que os gestores devem adotar novas abordagens para o gerenciamento dos custos, assumindo que a qualidade e seus custos alinham a estrutura de custos com a estratégia da empresa e que o ambiente em que a empresa atua oferece oportunidades e ameaças em relação às transformações que são ocasionadas pelas mudanças econômicas, sociais, políticas e culturais.

Também estamos nos expondo em razão do que Michels e Zonatto (2018) argumentam em seu artigo para o XXV CBC: como as organizações são submetidas a mudanças em seu contexto por legislações, surgimento de tecnologias inovadoras e mudanças no perfil dos consumidores com novas exigências. Das organizações é exigida mais capacidade para a solução de problemas, tomar decisões em menor tempo de respostas e implementar estratégias para busca de novas fontes de recursos, interna e externamente.

Uma das possibilidades de acesso aos recursos que lhes faltam é o estabelecimento de alianças estratégicas que podem ser alicerçadas nas práticas e habilidades da GECinterorganizacionais, que geram a capacidade organizacional para reconhecer valor em novas informações, que, assimiladas e aplicadas, oportunizam melhorias na cadeia de valor com maneiras eficazes de reduzir os custos totais.

Nessa capacidade organizacional, segundo Michels e Zonatto (2018), com base em Cohen e Levinthal, Van der Meer-Kooistra, Fayard et al., devem estar implícitas as habilidades que constituem, de forma coletiva, o que se denomina de “capacidade de absorção” ou “capacidade absorativa” de uma empresa, que é influenciada pelo conjunto de recursos disponíveis.

Em seus fundamentos teóricos, Michels e Zonatto (2018) apontam que a gestão interna de custos possibilita a identificação adequada dos custos de produção para bem “cobrar um valor justo” pelos produtos e é “um fator determinante no favorecimento da gestão de custos interorganizacionais”. Por outro lado, “uma gestão inadequada de custos pode inviabilizar a organização” (MICHELS; ZONATTO, 2018, p. 4).

Na argumentação teórica sobre capacidade absorativa, Michels e Zonatto (2018) fundamentam-se em Cohem e Levinthal, Zahra e George, que asseguram a capacidade absorativa como elemento básico para o desenvolvimento da capacidade organizacional e como “elemento determinante para que a empresa possa adquirir, assimilar, transformar e aplicar conhecimentos externos em suas atividades” (MICHELS; ZONATTO, 2018, p. 4). De Alvarez e Busenitz, destacam que “ter uma capacidade absorativa forte representa, em parte, a vantagem competitiva buscada pelas empresas” (MICHELS; ZONATTO, 2018, p. 4).

Com respeito à gestão de custos interorganizacionais, Michels e Zonatto (2018, p. 5) alertam para o fato de que “há evidências encontradas na literatura que também sugerem que determinadas empresas possuem dificuldades de implementar tais práticas de gestão”. Isso

ocorrendo, os níveis de capacidade absorptiva dessas empresas tendem a ser baixos, bem como seu potencial competitivo. Os autores concluem que a gestão interna de custos e a capacidade absorptiva na gestão de custos interorganizacionais melhoram a confiança e o compartilhamento de informações entre as empresas parceiras e aumentam o nível de conhecimentos pré-existentes. A observância de variáveis não utilizadas em seu estudo, segundo eles, pode ajudar para o entendimento de outros fatores que podem contribuir para o avanço de seus achados em futuras pesquisas.

Zonatto et al. (2018), em seu artigo para o XXV CBC, tratam de uma pesquisa que analisa a influência da capacidade absorptiva na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária. Os achados permitem concluir que a capacidade absorptiva dos gestores influencia a forma como eles utilizam novos conhecimentos em suas atividades, determinando, inclusive, seu desempenho, considerando as condições e o dinamismo contextuais e a ambidestria. Seus achados, segundo os autores, chamam a atenção para elementos cognitivos e capacidades psicológicas ainda pouco investigados sobre a influência da capacidade absorptiva na gestão interna de custos, na GEC interorganizacionais e na gestão orçamentária.

Magalhães e Araújo (2018), em seu artigo para o XXV CBC, analisam a produção acadêmica em 18 revistas de contabilidade ligadas a instituições de ensino superior, no período de 2002 a 2016, levantando 307 artigos sobre a temática custos. Nesse estudo bibliométrico e sociométrico, foram encontrados 41 artigos sobre a GEC, 21 artigos sobre custeio ABC, 18 artigos sobre sistemas de custos, 13 artigos sobre orçamento e planejamento e controle de custos, seis sobre determinantes de custos, três sobre custos na tomada de decisão e dois sobre estrutura de custos. Em suas conclusões, eles sugerem que pesquisas futuras deveriam explorar temáticas ainda pouco desenvolvidas.

Almeida, Rêgo e Prado (2018), em seu artigo para o XXV CBC, também abordam pesquisa bibliométrica sobre artigos apresentados no CBC de 2011 a 2015, sendo identificados 363 artigos vinculados à temática custos como ferramentas para o planejamento, controle e apoio a decisões.

Monteiro et al. (2018) também elaboram pesquisa bibliométrica e sociométrica para o XXV CBC, compreendendo o período de 1989 a 2017, no qual foram levantados 73 artigos sobre a GEC em âmbito nacional (13) e em âmbito internacional (60). Nas suas



fundamentações teóricas sobre a integração de abordagens estratégicas que propiciam vantagem competitiva sustentável (liderança em custos, diferenciação em características de valores ainda não oferecidas e focalização em segmentos de mercado), os autores citam Wruber et al., que afirmam que a “aliança entre companhias pode proporcionar vantagens competitivas tendo em vista o compartilhamento de benefícios e redução de custos, adoção de economia de escala, diferenciação dos produtos ou serviço e aumento do valor da companhia diante dos concorrentes” (MONTEIRO et al., 2018, p. 5).

Para concluir essa linha de argumentações sobre a capacidade organizacional da empresa, fundada na capacidade absorptiva como ferramenta para adequar a GEC com a gestão interna de custose a gestão orçamentária, trouxemos, de Golpe (2018), sua proposta apresentada no XXV CBC, consubstanciada num guia para as organizações procederem à integração da GEC com várias ferramentas administrativas: “*La Dirección Estratégica, el Benchmarking, laposibilidad de realizar Alianzas Estratégicas, laResponsabilidad Social, el sistema de CosteoBasadoenActividades (ABC) y elGerenciamientoBasadoenActividades (ABM), entre otras*” (GOLPE, 2018, p. 2).

Sobre as alianças estratégicas, a autora cita uma definição de Jordan W. Lewis, segundo o qual “*las define como aquellas en las cuales las empresas cooperan por una necesidad mutua y comparten los riesgos a fin de alcanzar un objetivo común*” (GOLPE, 2018, p. 10). Para maior compreensão do conceito de alianças estratégicas e sua possibilidade de adoção, a autora apresenta a seguinte classificação delas, segundo Lewis, que declara que a estratégia determina a estrutura: “*a.- Alianzas Informales (no obligatorias, flexibles y riesgosas); b.- Alianzas Contractuales (acuerdos); c.- Alianzas de Inversión Minoritaria (importa el largo plazo); d.- Empresas Conjuntas, Consorcios, Joint Ventures y e.- Redes Estratégicas (redes de algunas o de todas las anteriores)*” (GOLPE, 2018, p. 10). São também citadas várias outras classificações de vários autores, como, por exemplo, as de Carlos Cleri: “*a.- Alianzas de Producción; b.- Alianzas de Comercialización; c.- Alianzas de Tecnología; d.- Alianzas de Logísticas y e.- Alianzas de Financiamiento*” (GOLPE, 2018, p. 10).

Assim, em razão das considerações acima, principalmente as relacionadas com a capacidade absorptiva, a GEC interorganizacionais e a gestão orçamentária em alianças para produção, adoção de tecnologias disruptivas e desenvolvimento de logística de suprimento e distribuição, este artigo justifica-se por explorar uma temática ainda não investigada em artigos para o CBC e que foca em elementos cognitivos e em capacidades psicológicas como

pré-condição para a formação da capacidade absorptiva que influencia no eficaz gerenciamento de custos em atividades interorganizacionais que deverão integrar o planejamento estratégico empresarial.

Essa temática ainda não investigada ou revelada em artigos para o CBC trata de empregar conceitos e princípios da Psicologia Econômica e da Psicologia Empresarial para a construção da capacidade absorptiva, nos mais diversos tipos de alianças e parcerias, que favoreçam a criação de vantagens competitivas.

Assim, o foco deste estudo consiste em demonstrar e justificar conhecimentos daqueles ramos da Psicologia como determinantes da formação da capacidade absorptiva e como determinante intelectual do desempenho gerencial em custos e orçamento, suprindo, então, a lacuna evidenciada nos estudos de Zonatto et al. (2018) e de Michels e Zonatto (2018) e como uma nova oportunidade de pesquisa instigada, desafiadoramente, por Batista et al. (2018).

## **FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Levar uma empresa privada e capitalista ao sucesso e torná-lo contínuo requer uma conduta interdisciplinar, interfuncional e interorganizacional. Para que essa conduta se forme e se desenvolva, são necessários conceitos e princípios da Psicologia Econômica e da Psicologia Empresarial.

O princípio geral de ambos os ramos da Psicologia se encerra em tudo começa e termina no comportamento econômico, social e psicológico das pessoas, conforme a realidade é tomada e percebida por cada um delas, e deriva da teoria da manufatura enxuta, segundo a qual tudo começa e termina no consumidor.

Comportamento são atitudes que se transformam em conduta para escolher como, porque e com que satisfazer curiosidades, desejos e necessidades. Como são ilimitadas em relação a restrições e escassez de recursos, as pessoas precisam escolher, renunciando a vantagens de outras opções, o que implica em sacrifícios.

Os primeiros pensamentos, análises e conclusões a respeito daquele comportamento foram se acumulando e adquirindo consistência e constituindo-se em teorias, tendo como premissa a maximização da utilidade, mediante a racionalidade segundo a qual as pessoas

usam informações e sua experiência para prever o valor futuro de bens e serviços, acreditando em alto grau de certeza.

Essa consistência de pensamento prevalece ainda até hoje, apesar de sua resistência, com Katona, em 1975, com a criação da International Association for Research in Economic Psychology (IAREP), em 1976, e com o Prêmio Nobel de Economia de 2002 Daniel Kahneman, que questiona o comportamento racional, defendendo que intenções são um tipo particular de captação de fenômenos à psique com grande probabilidade de acerto e vêm à mente rapidamente e sem muita reflexão. Para ele, a “utilidade não pode ser divorciada da emoção e emoções são disparadas por mudanças. Uma teoria da escolha que ignore completamente os sentimentos, tais como a dor das perdas ou arrependimento depois de erros, não será apenas descritivamente irrealista. Ela levará, também, a prescrições que não maximizarão a utilidade de resultados conforme são realmente experimentados...” (FERREIRA, 2008, p. 141).

### **Psicologia Econômica**

Segundo Ferreira (2008), como a Psicologia estuda estados e processos mentais e comportamentos, a Psicologia Econômica estuda o comportamento econômico dos indivíduos no sentido de compreender como a economia influencia o indivíduo e vice-versa, “tendo como variáveis pensamentos, sentimentos, crenças, atitudes e expectativas” e fazendo das anomalias “seu objeto de estudo privilegiado” (FERREIRA, 2008, p. 39).

Com Gabriel Tarde, nasce a Psicologia Econômica, em 1902, criticando a filosofia da economia, segundo a qual a busca individual dos próprios interesses seria a verdadeira motivação humana econômica, quando ele entendia que a economia deveria estar fundamentada no conceito de interação social, justificando sua argumentação com três mecanismos psicológicos: imitação, repetição e inovação. Com George Katona, em 1975, nasce a Psicologia Econômica contemporânea (FERREIRA, 2008).

Mas, segundo Ferreira (2008), o foco da Psicologia Econômica vem recaindo sobre a Psicologia do Consumidor, assim definida pela Society for Consumer Psychology (SCP): “Como o estudo das relações dos indivíduos com os produtos e serviços que adquirem ou usam, dedicando-se a todas as respostas psicológicas e comportamentais que possam ocorrer no contexto de seu papel como consumidores” (FERREIRA, 2008, p. 74). Pretende, desta forma, explicar e/ou influenciar “as respostas de consumidores às informações e experiências

relacionadas a produtos e serviços”, confirmando o logicismo “tudo começa e termina no cliente” (FERREIRA, 2008, p. 74).

Com respeito à tomada de decisão, que tem como etapas constituintes a percepção e o julgamento, Ferreira (2008, p. 79) assinala que “avaliar e escolher compõem as ações básicas que estão presentes em qualquer situação que envolva atos econômicos” e pode ser pesquisada com apoio de linhas da Psicologia como comportamental, cognitiva e social. E ainda segundo ela, citando Freud, “o palco em que se dá o processo decisório é a *mente...* que é constituída por representantes psíquicos de instintos, traduzidos como impulsos ou pulsões carregados de desejos” (FERREIRA, 2008, p. 207, grifo da autora).

Ainda segundo Ferreira (2008, p. 207), uma investigação sobre inter-relações entre aspectos mentais e econômicos deve fundamentar-se na “articulação entre realidade interna, realidade psíquica e realidade externa” ou sensorial. A realidade externa é captada pelos sentidos; a realidade interna é constituída pelos desejos inconscientes e é particular a cada pessoa, sofrendo a influência determinante do ambiente; e a realidade psíquica é resultante da interação entre essas duas realidades, por meio dos mecanismos de projeção e introjeção, conforme Heimann apud Ferreira (2008).

Esses conceitos nos levam a utilizá-los na formação da capacidade absorptiva da empresa para suas práticas de GECinterorganizacionais e gestão orçamentária.No entanto, é preciso estar atento ao alerta de Ferreira (2008, p. 210-211) de que, “previda pela impossibilidade de esperar, a mente busca refúgio no conforto que lhe pareça mais à mão”, pois “tudo que agrada tem muito mais chance de ser considerado real, ao passo que tudo que traz desconforto será facilmente ignorado...” E, conformeEva et al. apud Ferreira (2008): “Sempre que uma idéia nova está em formação ou gestação, temos sinais que nos previnem de que uma experiência catastrófica está prestes a ocorrer”.

Presentimos isso quando lançamos a ideia provocadora e desafiadora de que, em planejamento orçamentárioe definição de preço, devemos sair do conceito de custos como gastos, da Contabilidade, para o conceito de custos como aportes de capital inerentes ao conceito de investimento: produzir é investir e a alocação de recursos é aporte de capital (SILVA, 2018).

Relançamos, aqui, essa concepção disruptiva, não de negação aos principais métodos de custeio, conscientes do surgimento de intolerâncias ao que não gratifica de imediato a

sentimentos arraigados tradicionalmente à concepção de conceitos contábeis. Isso nos lembra o mecanismo da identificação projetiva descrito por Klein apud Ferreira (2008, p. 213) que “diz respeito à tentativa da psique de livrar-se de conteúdos considerados inaceitáveis...”

Entendemos que a capacidade absorviva é constitucional e varia individualmente em intensidade, “interatuando” com as condições e os conhecimentos externos. Como pontua Klein apud Ferreira (2008), a capacidade de simbolizar, iniciada com a identificação, permite a equação entre elementos diferentes, com base em sua semelhança por interesse, e fundamenta as relações com a realidade, e essa capacidade está associada ao grau de tolerância à ansiedade que dispara os processos de simbolização.

E, da teoria de Freud, Teixeira (2008) lembra que a mente, para que seja capaz de operar de acordo com o princípio da realidade, deve “pensar” em vez de “alucinar” e “julgar” a partir das características dos dados captados.

Decisões fazem parte do cotidiano dos *stakeholders*, como vimos citando até aqui, “interorganizações”, e, para sua gestão, vale a afirmação de Ferreira (2008, p. 221, grifo da autora): “Iluminar *como* uma decisão é tomada...é o objetivo de todos os modelos de tomada de decisão”. Isso nos remete a algumas regras de ouro formuladas por Kirchner apud Ferreira (2008, p. 250-251): “1) conceitualização dos processos de interação entre os membros (espera de uma retribuição por esforços, troca segundo parâmetros nas relações de escolhas como “toma-lá-dá-cá”, egoísmo ao ganhar espaço com a parte mais poderosa, exercendo manipulação para obtenção de maiores vantagens para si); 2) diferenças entre tipos de decisão (frequência de repetição, custos envolvidos, significado simbólico das alternativas de decisão, efeitos das decisões sobre um ou todos os membros); 3) designação dos processos decisórios (como por exemplo compras e seus respectivos conflitos); 4) táticas de influência nas decisões (persuasão, evitação de conflitos, barganha, argumentação fundamentada na razão)”.

## **Psicologia Empresarial**

Meneghetti (2013, p. 320-321), pesquisador, empresário e idealizador da Psicologia Empresarial, afirma que “o verdadeiro líder é aquele que ganha, sabe construir, sabe gerar outros empresários, outros vetores de intencionalidade econômica. A função managerial líderística não é exclusiva dos dirigentes...O sentido da exclusividade líderística se refere mais àquele homem que tem uma competência superior, integral, que impõe o cuidado com todos os particulares para alcançar um primado”.

Pensando em *stakeholders* na comunidade interorganizacional, em que se deve operar com capacidade organizacional fundada na capacidade absorptiva para gestão estratégica de aportes de capital (custos), é importante, como ressalta Meneghetti (2013, p. 320), nos prepararmos para “entender os três momentos do empresário: psicológico, social e metafísico” e que sua intervenção baseada na intuição de sucesso se formaliza numa série fractal que é “constituída por minipartes iguais que se organizam juntas no evento de um projeto”, e essa organização se dá “exatamente como a ordem das letras das palavras cria a arquitetura do significado” (MENEGHETTI, 2013, p. 321). Essas minipartes são os membros dos *stakeholders*, e o projeto é a GEC interorganizacionais que tem a capacidade absorptiva como guia.

Em outras palavras, traduzindo Meneghetti (2013): um líder para uma comunidade *stakeholders* não é um chefe, mas, sim, um coordenador de um evento que é produtor de funcionalidades do contexto empresarial em sentido econômico e em sentido conciliador. O primeiro, no sentido de produção de lucro com qualidade social (“ganha-ganha”); e o segundo, no sentido de essa produção ir além de divergências e das diversas culturas organizacionais para soluções “fractais” que se aperfeiçoam com a execução de variáveis sempre novas.

Então, podemos descrever os três momentos do empresário que Meneghetti (2013) chama de “trinácio circular”.

O momento psicológico ou valor psicológico: que significa ter elevado refinamento, astúcia, simplicidade e a semovência infinita e variável muitas vezes em um único instante. Isso é psique pura, que é a primeira e fundamental energia necessária para se conhecer os interespaços, as interações fractais, efeitos de consequências, efeitos de recuperação e ricochetes, variáveis que nem sempre podem ser lógicas ou racionais, mas podem ser entendidas como da órbita do erro ou da ignorância.

O momento social ou valor societário: o poder econômico e jurídico depois da inteligência em si – a sociedade –, que são as pessoas que condicionam o mercado com suas ideias, ficções, limites e erros. O empresário líder deve mover as coisas para que sejam melhores, adaptando-se a como a sociedade indica as próprias necessidades. Isso deve ser levado em conta nas relações com *stakeholders* ou comunidade interorganizacional.

O momento metafísico ou valor metafísico: é aquele que permanece, como se quer que as coisas girem, se alterem, se destruam e se reconstruam. O metafísico é uma coparticipação à geração constante de operadores de inteligência do ser no humano.

Ainda com respeito à personalidade empresarial, acentuamos, de Meneghetti (2013, p. 329-330), que “a função do empresário líder é qualificar e avançar a causalidade do humano civil, isto é, produzir o aumento da causalidade psíquica como valor de crescimento integral”, ou seja, o ganho desse aumento de causalidade deve entrar em incremento integral no global, em todos os *stakeholders* ou na comunidade interorganizacional.

Sendo que tudo deve ser aplicado e operado no interior de técnicas de gestão para a criatividade de competências específicas organizadas em novidade de função, toda instrumentação lógico-técnico-racional deve ser reelaborada e reorganizada para uma nova função e para um novo resultado, ou seja, todo saber deve ser reorganizado para fazer outro evento, outra coisa, que é “criação” para produzir uma novidade de função com resultados superiores diferentes do que se fez até então.

Isso se torna, psicologicamente, o princípio primeiro da capacidade absorptiva, que é saber colher em modo inequívoco e total o ponto da causa e o ponto do modo de intervir para fazer uma organização de resultados, das relações conformes e saber, como diz Meneghetti (2013, p. 484, grifos do autor), “operar o ganho no dentro daquela perda que um outro está fazendo por próprio erro. Na economia, o capaz vencedor recolhe o resultado do erro de outros (isto é) o vencedor usa a *recuperação* que o outro de qualquer forma perdeu. Substancialmente, é *um ganho no interior do bem*”.

Para uma organização de colaboradores, meios e estruturas – *stakeholders* ou comunidade interorganizacional com gestão estratégica fundada na capacidade absorptiva –, “é necessário ter, formalizar, concretizar, harmonizar” (MENEGHETTI, 2013, p. 141), possibilitando configurar um corpo orgânico que permita constituir uma “Psicologia Territorial” para se saber dar funcionalidade à inteligência responsável desse corpo orgânico. Isso significa, dizendo de outra maneira: “É necessário, portanto, uma intrínseca ação sincrônica entre meios, estruturas e pessoal” para que tudo caminhe “em velocidade de recíproca vantagem” (MENEGHETTI, 2013, p. 142). Essa é a inteligência empresarial, da qual todos os outros colhem os efeitos, a manifestação e o sucesso, que é o “arquétipo arquitetônico que produz o evento” (MENEGHETTI, 2013, p. 143). Esse evento é o

desenvolvimento de uma gestão estratégica para aportes de capital (custos) interorganizacionais, a partir da prévia criação da capacidade absorviva e mediante processos mentais formulados segundo regras de ouro da Psicologia Econômica e da Psicologia Empresarial.

Nesse evento, interpretando Meneghetti (2013), o empresário-empresendedor deve ter uma mente *ante tempus*, que o permita antecipar possíveis acontecimentos e ter habilidade técnica, social e psicológica para afrontá-los e resolvê-los. O autor associa a essa habilidade o cuidado com o “fenômeno do *mobbing*”, que está relacionado com a “agressividade” inerente à vida coletiva. É positiva a agressividade quando requer necessidade de ação intrínseca à dinâmica de crescimento na obtenção de vantagens. É negativa quando relacionada à tendência destrutiva do outro por frustrações, por uma individualização em seletividade agressiva em vez de ser “imanência de valor”.

Na elaboração de um planejamento estratégico interorganizacional para qualquer que seja o tipo de aliança ou parceria, cada membro traz seus próprios interesses na busca de maiores e melhores vantagens para si. Desenvolver para tal circunstância e necessidade uma Psicologia Territorial em bases econômicas e empresariais não será uma tarefa fácil devido a grandes possibilidades de surgimento de fenômenos do *mobbing*.

Isso requer, possivelmente, o emprego de intervenções da Psicanálise Empresarial, cujos procedimentos e conduções psico-operativas precisam ainda serem criados para o reconhecimento da necessidade de que os outros cresçam e o reconhecimento, pelo empresário-empresendedor-líder-conciliador, de que esse crescimento dos outros determina um aumento também para ele. Tanto a Psicologia Territorial quanto a Psicanálise Empresarial, para um empresário-empresendedor-líder-conciliador gerir uma comunidade interorganizacional, devem partir de uma “identidade interorganizacional” fundamentada na inteligência do organizar e harmonizar “muitos unos”, muitas individualizações “unas”, com asquais cada pessoa busca “ser total em si mesma, mas diversa e distinta de todo o resto”(MENEGHETTI, 2013, p. 470).

## **METODOLOGIA**

Este trabalho é de natureza descritiva, com análise qualitativa de sete artigos publicados nos **Anais** do XXV CBC que tratam da GEC.



Michels e Zonatto (2018) dão destaque para a capacidade absorptiva como elemento determinante para uma empresa adquirir, assimilar, transformar e aplicar conhecimentos externos em suas atividades e como parte de vantagem competitiva na construção de uma gestão de custos intraorganizacionais. Seus achados levam à conclusão de que a gestão interna de custos e a capacidade absorptiva na gestão de custos interorganizacionais melhoram a confiança e o compartilhamento de informações entre empresas parceiras. Para eles, a observação de variáveis não utilizadas no seu estudo pode levar ao entendimento de outros fatores que devem contribuir para o avanço de seus achados.

No nosso entender, essa observação diz respeito à ausência de aspectos e fatores psicológicos para a construção da capacidade absorptiva na gestão de custos.

No trabalho de Zonatto et al. (2018), o foco da análise é a influência da capacidade absorptiva dos gestores sobre a forma como eles utilizam novos conhecimentos em suas atividades, inclusive determinado seu desempenho gerencial. Nas suas conclusões, é chamada a atenção para o fato de haver pouca investigação sobre a influência de elementos cognitivos e capacidades psicológicas sobre a capacidade absorptiva na gestão interna de custos, na GEC interorganizacionais e na gestão orçamentária.

Tal observação conclusiva confirma, mais uma vez, a ausência de aspectos e fatores psicológicos na construção da capacidade absorptiva, o que nos levou a desenvolver uma análise exploratória qualitativa sobre a Psicologia Econômica (FERREIRA, 2008) e a Psicologia Empresarial (MENEGETTI, 2013) e sobre a oportunidade e importância da aplicação de seus conceitos e princípios na construção da capacidade absorptiva para a gestão de aportes de capital em comunidades de aliança e parcerias em vez de custos contábeis na ótica da gestão orçamentária.

## **CUSTOS TRATADOS COMO APORTES DE CAPITAL NA CONCEPÇÃO “PRODUZIR É INVESTIR”**

A Contabilidade e, particularmente, a Contabilidade de Custos buscam a informação contábil, direcionando-se para a fonte à montante para explicá-la e expressá-la segundo uma classificação e uma metodologia de mensuração e apuração do custo de produção.

Ferreira (2008), em sua Psicologia Econômica, investiga o comportamento econômico do consumidor influenciado pelas condições e estruturas contextuais.

Meneghetti (2013), em sua Psicologia Empresarial, investiga a informação econômica, fazendo a conjunção entre a teoria econômica e a ontopsicologia aplicada ao *business*, tendo como modo de operação a unidade de critério aplicado em todas as situações e a coincidência do valor e da utilidade social unidas ao lucro da empresa.

De Ferreira (2008) e de Meneghetti (2013), entende-se que a estratégia de uma empresa centra-se no plano da gestão do homem – produtor, trabalhador, consumidor – como organizador e harmonizador de inteligências e intuições para construção de capacidades subjetivas, dentre elas a capacidade absorptiva, inclusive voltada para a gestão estratégica de aportes de capital – nossa denominação de custos para orçamentos – em contextos com estruturas de alianças e parcerias ou interorganizacionais para a produção de resultado integral.

Assim, o que é fundamental e determinante numa empresa ou qualquer comunidade do seu contexto é o ser humano que, com o aporte de qualidade do seu *savoirfaire* e mediante a internalização de conhecimentos externos, sabe individuar a proporção sobre como devem se mover as relações e as funções, aplicando, a cada situação, o conhecimento certo e correto no tempo da necessidade para resolver e realizar econômica, social e politicamente.

Há, na literatura acadêmica e profissional, muitos formuladores de técnicas, ferramentas e modelos para orçamento, mas, por si mesmos, pouco fazem, pois dependem, essencialmente, de relações humanas para dar-lhes eficácia, eficiência e efetividade. Dentre esses formuladores, destacamos os modelos a seguir.

O modelo de orçamento proposto por Moreira tem como foco o sistema de custo absorção-médio, centrado em Comitê do Orçamento ou Departamento de Orçamento como estrutura organizacional e tendo como ponto de partida o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Exercício de exercícios anteriores.

O modelo de orçamento proposto por Carneiro e Matias se apoia em orientações de Padoveze e Taranto e de Lunkes, tendo como foco o fluxo de caixa.

O modelo de orçamento proposto por Marques está mais direcionado como planejamento estratégico, voltado para mudanças em tecnologias, estrutura organizacional, fluxo de valor e métodos de operação. O orçamento é um instrumento para assegurar confiabilidade na previsibilidade de custos e benefícios, sob a ótica defensiva ou prospectiva, estratificando a empresa em unidades estratégicas de decisão para a cadeia de valor.

O modelo de orçamento proposto por Welsch está centrado no processo administrativo, envolvendo para a tomada de decisões técnicas, procedimentos e a motivação no sentido da consecução de objetivos. As variáveis relevantes são olhadas pelo seu dinamismo, exigindo capacidade conceitual e de processamento de dados para manipulação de combinações de fluxos planejados de entradas e de saídas. O orçamento é um guia de monetização do planejamento e controle de resultados, equilibrando as necessidades de recursos e as fontes de disponibilidade, segundo estimativas de quantidades.

Na nossa concepção, o orçamento é de natureza prospectiva, expressando, quantitativamente, e em valores monetários, os recursos necessários para a produção de bens e serviços e para sua entrega aos clientes. Complementarmente, são incluídos os recursos necessários para a administração, os tributos e contribuições, as despesas financeiras e outras possíveis de previsibilidade. Nessa concepção, os recursos são considerados aportes de capital, e não custos contábeis como presunção de gastos, pois produzir, na nossa percepção de negócio, é investir pressupondo a necessidade de ganho, de retorno financeiro. Produzir é, em si, uma aplicação com propósito de ganho financeiro que requer um processo de decisões, implicando escolhas no presente com consequências futuras.

Essa percepção e concepção de custos tratados como aportes de capital está em sintonia com a tecnologia disruptiva Engenharia de Custos Procedural desenvolvida por Silva (2018).

Concebendo-se que “produzir é investir”, a tecnologia disruptiva Engenharia de Custos Procedural fundamenta-se nos conceitos teóricos de isoquantas e de isocustos para a combinação ótima dos recursos produtivos, bem como nas ferramentas da manufatura enxuta e da engenharia da qualidade total. A combinação ótima de recursos é obtida através da equivalência entre a “taxa marginal de substituição técnica de trabalho por capital e a relação entre os preços dos insumos” (FERGUSON apud SILVA, 2018, p.122).

Essa lógica de Ferguson combina com a lógica de Stigler, segundo a qual, “se os aportes de capital de fluxo crescerem proporcionalmente mais do que os aportes de capital constantes, ocorrerá uma alavancagem operacional positiva; e, se ocorrer o contrário, o resultado da alavancagem operacional será negativo” (SILVA, 2018, p. 120).

Segundo a Engenharia de Custos Procedural, os aportes de capital são “alocados, ajustados e apropriados com pertinência criativa a espaços, tempos e necessidades – para

conversão em produtos e serviços. “Nesse processo de conversão, é usada a **Neuropsicossocioeconomia** para ajustar, com pertinência, eventos, decisões e ações dentro de uma lógica psicossocial de situação (...), em toda uma rede de operabilidade no ciclo de vida da produção e segundo epicentros rentabilizadores das ações” (SILVA, 2018, p. 116, grifo do autor).

Essa pertinência é empregada pela Engenharia de Custos Procedural para estabelecer a taxonomia dos aportes de capital numa estrutura de geração/criação de valor para os atributos dos produtos e serviços, a saber:

- Aportes de capital por pertinência técnica (hora técnica de equipamentos e dispositivos, hora técnica de instalações, segundo o modo de uso, segundo critérios de disponibilidade, segundo critérios de eficiência e segundo critérios de eficácia, de pertinência econômica);
- Aportes de capital por requisitos/premissas de execução (por ativos que consomem recursos e valor, por ativos que geram valor, por ativos que geram renda e por ativos direcionadores de efetividade);
- Aportes de capital por atenção de agência (de pertinência diretiva, de pertinência organizacional, de pertinência administrativa, de pertinência normativa e de conformidades);
- Aportes de capital por perspectivas de rentabilidade (segundo indicadores de despesas financeiras e segundo indicadores de retorno de investimento);
- Aportes de capital por contingência (segundo critérios para maximização de capacidade, segundo critérios para tamanho ótimo da capacidade produtiva e segundo critérios para melhor aporte de capital ou melhor custo).

Essa taxonomia por pertinências pode ser adotada pela gestão orçamentária para definição de estratégias de custos interorganizacionais, em contextos de alianças e parcerias, e nas escolhas de determinantes de ações de interação, integração, cooperação e interoperabilidade consubstanciados como aportes de capital. Todavia, essa estrutura de tipologia não impede que outras tipificações/taxonomias sejam empregadas para estabelecimento de parâmetros de controle e avaliação.

Para que a gestão se torne procedural e as escolhas sejam predizíveis e preditivas, a empresa precisa, previamente, construir e formar sua capacidade absorptiva, segundo as ações

interventivas da Psicologia Econômica, da Psicologia Empresarial e da Psicologia Territorial, de sorte que tudo o que aqui foi exposto seja assimilado, absorvido e aplicado.

Silva (2018), no apêndice de seu livro, apresenta, detalhadamente, a simulação do cálculo do melhor aporte de capital (custo), que revelará o quanto e como a disponibilidade de recursos poderá influenciar a capacidade absorviva, confirmando os achados e explicitando as dúvidas de Michels e Zonatto (2018) e Zonatto et al. (2018).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A leitura dos artigos publicados nos **Anais** do XXV CBC chamou-nos a atenção para sete deles, que tratam da GEC: três focam na pesquisa bibliométrica, uma distinguindo, dentro de 307 artigos, apenas 13 que tratavam de orçamento e controle de custos; outra revelando 363 artigos que tratavam de custos para apoio a decisões; e a terceira identificando 73 artigos nacionais (13) e internacionais (60) ressaltando alianças como vantagem competitiva. Um dos sete artigos trata da propositura de um guia para integração de práticas de GEC com diversas práticas administrativas. Um outro, de Batista et al. (2018), reconhece que a gestão de custos se tornou uma habilidade crítica para a sobrevivência das empresas, sugerindo que os gestores devem adotar novas abordagens para o gerenciamento dos custos.

Todavia, o que mais nos chamou a atenção foram os artigos de Michels e Zonatto (2018) e de Zonatto et al. (2018), que abordam a capacidade absorviva e sua influência para a gestão de custos interorganizacionais, reconhecendo a ausência de elementos cognitivos e psicológicos na formação da capacidade absorviva, dificultando as empresas de implementarem práticas relacionadas com a GEC, principalmente aquelas relacionadas com custos interorganizacionais, e com a gestão orçamentária.

Essa grande lacuna evidenciada por Zonatto et al. (2018) e a importância da capacidade absorviva como elemento básico para a capacidade organizacional levaram-nos a desenvolver este trabalho, que tem por objetivo conjugar conceitos e princípios da Psicologia Econômica (FERREIRA, 2008) e da Psicologia Empresarial (MENEGHETTI, 2013) como determinantes para a construção e o desenvolvimento da capacidade absorviva e sua aplicação preditiva e disruptiva na gestão orçamentária.

Dentro do espírito de assimilação e absorção de conhecimentos externos revolucionários, pela capacidade absorviva da empresa em contextos de aliança e parcerias, apresentamos, de Silva (2018), sua tecnologia disruptiva Engenharia de Custos Procedural

própria, adequada e pertinente para a gestão orçamentária, tendo por determinante o conceito de aportes de capital em vez de custos contábeis, segundo a percepção e concepção de que “produzir é investir”.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. S. de; RÊGO, T. de F.; PRADO, A. G. da S. Um estudo bibliométrico a respeito do uso dos custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões no Congresso Brasileiro de Custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXV, 2018, Vitória. **Anais...** Vitória: Hotel Golden Tulip, 2018, p. 1-16. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4387/4387>>. Acesso em: 15 jul. 2019.

BATISTA, M. J. et al. Relação entre o ambiente, a gestão estratégica de custos e o desempenho: um estudo sob a perspectiva da qualidade em empresas brasileiras de grande porte. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXV, 2018, Vitória. **Anais...** Vitória: Hotel Golden Tulip, 2018, p. 1-16. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4450/4451>>. Acesso em: 15 jul. 2019.

FERREIRA, V. R. de M. **Psicologia Econômica: como o comportamento econômico influencia nas nossas decisões.** Gustavo Cerbasi (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. (Coleção Expo Money).

GOLPE, A. M. La gestión estratégica de costos y suinetración com otrasherramientas administrativas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXV, 2018, Vitória. **Anais...** Vitória: Hotel Golden Tulip, 2018, p. 1-16. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4462/4463>>. Acesso em: 16 jul. 2019.

MAGALHÃES, H. de J.; ARAÚJO, K. D. Diagnóstico das pesquisas em custos e estratégias: uma análise bibliométrica nacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXV, 2018, Vitória. **Anais...** Vitória: Hotel Golden Tulip, 2018, p. 1-16. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4280/4280>>. Acesso em: 16 jul. 2019.

MENEGHETTI, A. **Psicologia Empresarial.** Trad. e rev.: Foil. São Paulo: Foil, 2013.

MICHELS, A.; ZONATTO, V. C. da S. Efeitos da gestão interna de custos no desenvolvimento da capacidade absorptiva e da gestão de custos interorganizacionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXV, 2018, Vitória. **Anais...** Vitória: Hotel Golden Tulip, 2018, p. 1-16. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4248/4248>>. Acesso em: 15 jul. 2019.

MONTEIRO, J. J. et al. Gestão estratégica de custos: estudo bibliométrico e sociométrico da produção científica nacional e internacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXV, 2018, Vitória. **Anais...** Vitória: Hotel Golden Tulip, 2018, p. 1-16. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4458/4459>>. Acesso em: 15 jul. 2019.

SILVA, O. A. da. **Gestão preditiva disruptiva: para bem evitar que custos ocultos levem lucros para o ralo.** Mauritius-BeauBassin: Novas Edições Acadêmicas, 2018.

ZONATTO, V. C. da S. et al. Influência da capacidade absorptiva na relação entre conhecimentos em gestão de custos e em gestão orçamentária e o desempenho gerencial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XXV, 2018, Vitória. **Anais...** Vitória: Hotel Golden Tulip, 2018, p. 1-13. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4442/4443>>. Acesso em: 15 jul. 2019.

## CAPÍTULO 22

### RASTREABILIDADE BOVINA SOB A ÓTICA DA FILIÈRE

Alexandre de Melo Abicht, UNICNEC  
Alessandra Carla Ceolin, UFRPE  
Ana Clara Cavalcanti de Miranda, UFRPE

#### RESUMO

O presente estudo busca analisar a rastreabilidade bovina brasileira sob a ótica da *filière*. Para realização do trabalho foram utilizadas pesquisas exploratória, bibliográfica e descritiva. Durante a coleta de dados, buscou-se obter informações a respeito do tema, através de livros, artigos, *journals*, entre outros. Também foram realizadas entrevistas em quatro empresas certificadoras. Na análise e interpretação de dados, buscou-se associar a fundamentação teórica existente em torno do tema com a situação atual na rastreabilidade bovina brasileira sob a ótica da *filière*. Os resultados mostram que a rastreabilidade pode ser considerada uma oportunidade para ampliação dos negócios e uma garantia de permanência do produtor no mercado, proporcionando maior segurança no futuro.

**PALAVRAS-CHAVE:** Rastreabilidade; *Filière*; Cadeia Produtiva; SISBOV.

#### ABSTRACT

The present study searches to analyze the Brazilian bovine tracking under the *filière* view. For building this work, exploratory, bibliographical and descriptive researches were made. In the collection data process, one has searched to obtain information concerning the theme throughout books, articles, journals, among other sources. Interviews in four big certifying companies were also carried out. In the data analysis and interpretation, one has searched to associate the theoretical foundation existing around the theme with the current Brazilian bovine tracking under the *filière* view. The results show that the tracking can be considered an opportunity to enlarge business and also a warranty of permanence of the producer in the market, providing a better safety in the future.

**KEY-WORDS:** Tracking; *Filière*; Productive Supply Chain; SISBOV.

#### INTRODUÇÃO

O cenário mundial tem mostrado diversos fatos ocorridos relativos à incipiência da segurança do alimento, tais como, doenças, pragas, e outros fatores que, em diversos momentos, demonstram a vulnerabilidade desses produtos e com isso, acabam proporcionando aos consumidores uma excitação para o consumo de produtos animais. Diante dos diversos eventos ocorridos em função da BSE (*Bovine Spongiform Encefalopathy*) e da febre aftosa, em um patamar mundial, busca-se a necessidade de fornecer alimentos que demonstrem a sua procedência e garantam qualidade, abrindo-se uma brecha para o desenvolvimento da rastreabilidade bovina.



Na Europa, a rastreabilidade é utilizada há alguns anos, devido à forte exigência dos consumidores e às diversas doenças presentes na carne. Atualmente, todo o rebanho da Europa é obrigatoriamente rastreado e, também, a exigência de rastreabilidade torna-se o primordial fator para importação de carne. No Brasil, a rastreabilidade bovina ainda é recente, tendo os seus estudos iniciados no final da década de 1990. Em 2002, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) instituiu o Serviço Brasileiro de Rastreabilidade da Cadeia Produtiva de Bovinos e Bubalinos (SISBOV).

O SISBOV é um conjunto de ações, medidas e procedimentos utilizados para caracterizar a origem, o estado sanitário, a produção e a produtividade da pecuária nacional e, a segurança do alimento. Possui objetivo de identificação, registro e monitoramento individual dos bovinos e bubalinos nascidos no país ou no exterior (BRASIL, 2002).

A rastreabilidade busca sinalizar a qualidade do produto ofertado, graças a sua certificação. No Brasil, ainda não é obrigatória para os produtores rurais, porém, existe uma relevante tendência de que isso ocorra em um curto período de tempo. É disposta através do acompanhamento e registro de todos os eventos, ocorrências, manejos, transferências e movimentações ocorridas durante a vida de todos os animais de uma propriedade, desde o momento de seu nascimento, até seu abate ou morte (LOMBARDI, 1998).

A rastreabilidade demonstra transparência, honestidade e diálogo entre todas as partes envolvidas na produção, procurando satisfazer o consumidor e estimulando os participantes do processo. Diante disso, o presente estudo busca analisar a situação atual da rastreabilidade bovina no Brasil sob a ótica da *filière* objetivando contribuir na construção do conhecimento, podendo servir como base para pesquisas futuras, relacionando todos os elos da cadeia produtiva da carne bovina, com o auxílio dos estudos da *filière*.

A *filière* parte de um conjunto de ideais estratégicos almejados por cada organização, que podem ser articulados tanto de modo informal, quanto formal, demonstrando-se assim que cada componente pode se organizar e participar de diversos complexos organizacionais, que podem ser através desta abordagem, ou da cadeia produtiva, cadeia agroindustrial, cadeia de suprimentos, redes, alianças e *clusters* variando da suas necessidades, interesses e ramo de atividades (PEDROZO *et al.* 1999).

Para Morvan (1991), a *filière* é resultante da união de três fatores: através da sucessão das operações de transformações, dissociadas entre si e unidas entre elas pelos encadeamentos

técnicos; pelo conjunto das relações comerciais e financeiras que são estabelecidas entre todos os agentes presentes nas etapas de transformação e no seu fluxo de trocas e; através de um conjunto de ações econômicas que proporcionem a valorização dos meios de produção e também que assegurem a articulação das operações.

A *filière* possui foco no processo de produção através de uma sequência dependente de operações, possuindo caráter descritivo. Analisa a dependência diante de um sistema sendo resultante da estrutura de mercado ou das forças externas que podem ser tanto ações governamentais quanto ações estratégicas imbricadas ao domínio do “nó estratégico” da cadeia. Esta abordagem pode servir como ferramenta de análise e descrição de uma cadeia produtiva, e também auxiliar no processo de gestão governamental, possuindo ênfase na tecnologia, tornando-se dinamizadora do sistema (ZYLBERSZTAJN, 1995).

A maior contribuição que o estudo da *filière* pode proporcionar é a sua metodologia permitindo visualizar a cadeia produtiva como um todo, bem como, decompor essa em partes mais otimizadas, sem perder a capacidade analítica. As características do sistema são mantidas, sendo capaz identificar as articulações existentes entre os diferentes agentes que compõem a cadeia, assegurando sua transformação própria (TEIXEIRA, 2003).

## **FILIÈRE**

O estudo da *filière* teve início no final da década de 1960 na Europa, tendo a França como um dos seus principais países. A *filière* estuda a mesoanálise dos aglomerados empresariais, possuindo diversas definições e enfoques, variando conforme a sua necessidade. É visualizada através da sucessão das operações de transformação, sobre bens e produtos, dissociáveis e separáveis, que se interligam através de encadeamentos tecnológicos. Por conseguinte, considera um conjunto de relações comerciais e financeiras, regulando as trocas entre os estágios de um processo de transformação e, por um conjunto de ações econômicas possuindo base em um emaranhado estratégico empresarial que valorizem os meios de produção (PEDROZO, HANSEN, 2001; NANTES, 1985).

Comentam Pedrozo *et al.* (1999), que a definição da fronteira no meso-sistema é dada através da ação ou interesse estratégico dos atores envolvidos, inclusive podendo ocorrer, conflitos e concorrência, dentro o seu interior. O estudo dessa abordagem considera tanto a natureza do produto final, quanto os estágios intermediários para sua produção, considerando a natureza dos mercados onde constituem as trocas de um estado de produção a outro

(MORVAN, 1991).

Os fluxos de trocas tanto anteriores, como posteriores compõem o espaço de relações orientadas por técnicas de mercado. A *filière* consiste em um conjunto de ações econômicas que presidem a valorização dos meios de produção e que levam a definir um espaço para estratégias (NANTES, 1985). Para esse autor, *afilière* deve ainda, possuir uma decisão composta de atitude pragmática, podendo-se iniciar pelos produtores, consumidores, transformadores ou distribuidores. Por outro lado, há necessidade de conhecer o ponto central da análise e estar consciente dessa aproximação dependendo ainda, da natureza do produto analisado.

A utilização da *filière* encontra-se em ascensão no mercado agroindustrial, onde julga-se adequada à complexidade de atividades, as particularidades e abordando a tecnologia, conforme a teoria Schumpeteriana, que utiliza os métodos *input-output*, possuindo foco na hierarquização e no poder de mercado das relações inter-industriais, também apresentando elementos que podem ser aplicadas às políticas governamentais (TEIXEIRA, 2003). A dissociação das tendências e exigências mercadológicas transformou-se na informação estratégica para os formuladores das políticas de desenvolvimento de determinada cadeia produtiva (SILVA *et al.*, 2004).

Segundo Zylbersztajn (1995), a *filière* se caracteriza por: a) permitir a análise da seqüência de operações que levam a produção de determinado produto; b) possuir articulação, muitas vezes, influenciada pelas possibilidades tecnológicas; c) ter sua definição diante das estratégias de seus agentes que buscam a maximização dos retornos; d) busca analisar a relação entre os agentes e se possui interdependência ou complementaridade, sendo determinada por forças hierárquicas; e) procurar a dependência da cadeia, diante das estruturas de mercado e as ações do governo; f) tornar a tecnologia um elemento dinâmico, podendo modificá-la perante a natureza do produto e a estrutura do mercado, e; g) priorizar o estudo da organização na política de cadeia.

A estruturação é dada através da análise do mercado, como principal indutor do comportamento do subsistema, até chegar ao primeiro elo da cadeia produtiva. Possibilita conduzir os seus estágios de análise, sob uma forma mais dinâmica, ou estática. A dinâmica busca as interações entre as empresas com o ambiente ao longo do tempo. Já, a estática, pode retratar-se em um determinado período, seus encadeamentos técnicos e econômicos vigentes

no segmento a ser analisado (PEDROZO, HANSEN, 2001).

A utilização da referida abordagem objetiva a compreensão da totalidade dos agentes presentes cadeia produtiva, permitindo visualizar as suas especificidades, tanto no nível macro, quanto micro e também, que os agentes a utilizem como instrumental de identificação de oportunidades, iniciando-se nas suas competências próprias (TEIXEIRA, 2003).

A inovação da análise depende das informações novas sobre os pontos sensíveis do sistema que são chamados de “nós estratégicos” e “estrangulamentos”. Os nós referem-se ao desmanche da estrutura sócio-econômica da *filière* a fim de buscar os pontos chaves onde são estabelecidas as políticas do conjunto. A sua identificação é importante, pois nem todos os atores possuem a mesma força durante as negociações. Já, os estrangulamentos são compostos pelas partes que não atendem corretamente seu papel, ignoram os processos que ocorrem a montante e a jusante. O estímulo dos pontos em questão, em muitas vezes, beneficia o sistema como um todo (NANTES, 1985; PEDROZO; HANSEN, 2001).

De acordo com Teixeira (2003) as três características, tecnologias, produtos e mercados são de extrema importância na definição e compreensão da *filière*, assim como na sua análise de evolução, tanto nos termos estáticos quanto nos dinâmicos.

A análise de *filière* possui inúmeras vantagens, dentre as quais, transmite a idéia de canal, como subconjunto dos circuitos comerciais que um produtor pode utilizar para escoar os seus produtos, transmitindo a idéia de *feedback*; integra o caminhar físico do produto e também os serviços que acompanham toda a produção; situa um ambiente peculiar que prevê o conhecimento das forças externas; aborda-se uma atitude mais ampla, macroeconômica e macro-sociológica; possibilita uma análise dinâmica, integrando o tempo com o espaço (NANTES, 1985).

## **A RASTREABILIDADE BOVINA**

A rastreabilidade dos animais e de seus derivados ganha espaço, à medida que o consumidor perde o controle direto da produção e da comercialização dos alimentos (SILVA, 2005). De acordo com Vieira, Ferreira e Barcellos (2007) a rastreabilidade possui extrema importância no acesso aos mercados internacionais, por assegurar garantia e confiabilidade nas informações do produto e do processo proporcionada aos consumidores, considerando-se o elemento primordial para ser alcançado na busca da competitividade.

No Brasil, a rastreabilidade bovina emerge da compulsoriedade da rastreabilidade imposta pela Europa para importação e o consumo de carnes. Torna-se assim, uma imposição para exportar carne bovina à Europa possuir rotulagem da carne rastreada, a logomarca *Brazilian Beef* (LOMBARDI, 1998).

A rastreabilidade mostra-se como uma das mais importantes ferramentas na pecuária de corte, devido à necessidade de mudanças na cultura dos produtores, migrando a clássica fazenda para tornar-se uma empresa rural, com isso exigindo que o produtor desenvolva novos conhecimentos, tornando-se um gestor do seu negócio, podendo desenvolver competências capazes para garantir a sua sobrevivência, o desenvolvimento e a lucratividade almejada (OLIVEIRA NETO, 2004).

É vinculada diretamente aos aspectos de segurança, porém nem sempre é sinônimo de contaminação. A referida busca a qualidade, permitindo identificar um lote de carne com características diferenciadas e associando-a aos animais geradores, também identificando seu manejo e os produtores. Constitui o ponto de partida para um permanente incremento na qualidade e produtividade no campo. Assim, o tratamento sistêmico desses dados é crucial para alavancar inovações tecnológicas e promover a integração de toda a cadeia produtiva (PINEDA, 2006).

Com o desenvolvimento de sistemas mistos de produção, transformando as propriedades rurais em empresas rurais, desenvolvimento de técnicas de gestão voltadas às necessidades do consumidor final, entre outras técnicas, percebe-se a necessidade de planejamento, controle e gerenciamento das operações relativas à rastreabilidade, vislumbrando a complexidade dos avanços da pecuária tecnificada ou “contemporânea” sobre a tradicional (OLIVEIRA NETO, 2004).

Segundo Pineda (2006) para obter êxito no programa de rastreabilidade bovina é primordial haver um perfeito entendimento das exigências do cliente possuindo: sistema de identificação única do produto através de uma codificação universal, regras de operação bem definidas e claras, sistema informatização de operacionalização, forte participação de todos os agentes da cadeia produtiva, registros confiáveis e precisos, sistemas eficientes de auditorias, incentivo de um novo patamar de negócios que valorize a arroba certificada.

Desse modo, os supermercados, conhecidos como um dos elos com mais influência na cadeia produtiva, iniciaram uma pressão sobre os demais agentes, exigindo um controle maior

a cerca da qualidade e da sanidade dos alimentos. Em relação à segurança do alimento, Lombardi (1998) comenta que a rastreabilidade proporciona uma garantia para o consumidor através de legislação comunitária, garantindo o consumo de um produto que está sendo rastreado em todas as fases do processo produtivo, “do campo a mesa”, permitindo também voltar às origens, fornecendo informações úteis para corrigir e aperfeiçoar as cadeias.

Em 2002 instituiu-se o SISBOV, buscando regulamentar o processo de certificação da rastreabilidade, conforme as suas premissas já foram mencionadas anteriormente. Ao aderir ao SISBOV é necessário que os pecuaristas observem se esse não os obriga ao registro de todo seu rebanho, permitindo o compartilhamento do pasto entre o gado rastreado e não rastreado, com isso oferecendo ao produtor, uma possibilidade para criar gado destinado aos mercados menos exigentes (LIRANI, 2005).

Os frigoríficos que estimulam o produtor a se cadastrar no SISBOV vêm oferecendo uma bonificação de aproximadamente R\$ 2,00 a mais pela arroba de gado rastreado, justificando esta bonificação devido ao custo que o produtor tem na auditoria da certificação da propriedade. No país existem mais de 53 empresas credenciadas pelo SISBOV como certificadoras, gerando com isso a possibilidade de os produtores barganharem preços para certificar-se (BRENER, 2008). Comenta Pineda (2006) que o maior desafio da rastreabilidade é a fixação de metas e a criação de um banco de dados centralizado e de caráter oficial, além dos eventuais problemas operacionais.

Em 14 de julho de 2006 foi lançado o novo SISBOV, com diversos aperfeiçoamentos para o processo de rastreabilidade. O novo sistema regulamenta que, todos os bovinos e bubalinos das propriedades certificadas deverão ser obrigatoriamente identificados individualmente e cadastrados na Base de Dados Nacional, assim como, todo o registro de insumos utilizados no processo produtivo do gado rastreado (SISBOV, 2006).

Segundo Brener (2008), o novo sistema do SISBOV até julho de 2007, já possuía 1,41 milhões de animais rastreados, tendo uma média diária de 47 mil cabeças, totalizando 6 milhões de animais inclusos no novo sistema. Com esse número é possível atender a demanda brasileira de animais rastreados destinadas à exportação. Esta crescente evolução mostra que o produtor está percebendo esta oportunidade de negócio.

Para fortalecer mais a rastreabilidade alimentar, foi instituída pela *International Organization for Standardization* (ISO) 22005:2007 que garante a qualidade à

rastreabilidade de alimentos humanos e animais, estabelecendo requerimentos básicos ao planejamento e implementação de um sistema adequado, gerando capacidade para rastrear o fluxo de materiais, identificarem a documentação e rastrear cada estágio de produção, garantindo coordenação em toda a cadeia produtiva rastreada (BEEFPOINT, 2008).

A ISO 22005:2007 gera princípios básicos e exigências para a implementação um sistema de rastreabilidade. Pode ser utilizado tanto por uma organização de produtos alimentares, quanto uma cadeia produtiva alimentar. Possui a pretensão de flexibilizar as organizações que desejam sua implementação. É uma ferramenta técnica que auxilia a organização adequar os seus objetivos definidos, aplicando quando necessária à determinação da história e da posição de um produto ou dos seus componentes relevantes (ISO, 2007).

## MÉTODO

O presente artigo possui natureza exploratória e descritiva, tendo em vista o seu principal objetivo de prover a compreensão do problema, enfrentado pelo pesquisador (MALHOTRA, 2001). Através de informações disponibilizadas em livros, artigos, *journals*, entre outros, almejou-se a coerência dos dados a cerca da rastreabilidade bovina sob a ótica da *filière*. Para realização de estudos exploratórios, não é necessário haver hipóteses para serem testadas, focando-se na definição dos seus objetivos e buscando informações além do assunto que está sendo estudado (CERVO; BERVIAN, 2003).

A pesquisa descritiva foi utilizada devido à necessidade de estabelecer relações entre os fatores, analisando-os e estabelecendo considerações a respeito do assunto. Possuem como objetivo principal descrever as características de uma determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis (GIL, 1999).

Também houve a necessidade de realizar a pesquisa bibliográfica, buscando demonstrar um problema a partir de referências teóricas, publicadas em documentos. Busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto ou problema (CERVO; BERVIAN, 2003).

A coleta de dados ocorreu através da pesquisa em *journals*, artigos, órgãos regulamentadores, empresas certificadoras, entre outros, a cerca do tema. Também foi realizada a pesquisa de campo, tendo como universo de pesquisa 4 (quatro) empresas certificadoras do SISBOV, com intuito de buscar elementos que demonstrem como está se comportando a adesão da rastreabilidade e o relacionamento com o restante da cadeia

produtiva.

Nesta pesquisa de campo realizaram-se entrevistas não-estruturadas com questões em profundidade aos gestores das de quatro certificadoras, através de telefone. Em seguida foi enviado por e-mail um questionário semi-estruturado, dispondo de questões abertas e fechadas que, após o seu preenchimento foram retornados via e-mail.

Por fim, realiza-se a análise e interpretação de dados afim de obter os resultados que serviram na construção e no fechamento do presente estudo, incluindo indicações para trabalhos futuros.

## ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

A ótica de *filière* possibilita a localização de todos os elos e atores presentes na cadeia produtiva, os quais são: o produtor rural, o certificador, o governo, o frigorífico, as redes varejistas constituindo-se o canal distribuidor ao consumidor final. Percebe-se que o elo da cadeia mais condizente ao “nó estratégico” são as empresas certificadoras, pois possuem o papel de unir a cadeia produtiva, garantindo a aferição da rastreabilidade bovina e assim, necessitando transacionar com toda a cadeia produtiva.

Segundo essa abordagem, os elos da cadeia necessitam estar imbricados para gerar harmonia entre todas as partes. Caso isto não ocorra, a cadeia inteira poderá ser prejudicada, pois é preciso haver interdependência e complementaridade entre todos os atores. Observa-se também que o “estrangulamento” da cadeia é dado através do Estado, devido à obrigatoriedade da regulamentação da rastreabilidade e a incipiência de sua normalização, o que deixa, muitas vezes, tanto os certificadores quanto os produtores sem poder adequar a sua propriedade nas normas exigidas. Torna-se necessário ressaltar que essas normas são adequadas às normas europeias para exportação de carnes, porém não dão a garantia ao produtor que a sua carne será exportada, caso ocorra adesão ao SISBOV.

Para um melhor entendimento do nó estratégico da cadeia produtiva, foi necessária a realização da coleta de dados, juntamente com as empresas certificadoras, tendo em vista que objetiva a observação de como está ocorrendo o desenvolvimento do processo de rastreabilidade.

Algumas certificadoras já se encontram adaptadas ao novo SISBOV, realizando o processo de padronização dos números de registros dos animais, conforme as novas normas,



procurando inserir as informações no banco de dados nacional do SISBOV. As empresas trabalham com uma carteira mínima de 50 (cinquenta) clientes, composta exclusivamente por propriedades rurais.

A rastreabilidade é considerada uma oportunidade para ampliar os negócios do produtor e também uma garantia para o produtor permanecer no mercado, proporcionando uma maior segurança no futuro. A imposição da União Européia (EU) é considerada adequada pelas certificadoras, aos padrões de qualidade que são possíveis através da rastreabilidade.

O processo de certificação é diferenciado da rastreabilidade, tendo em vista que o processo de rastreabilidade é o controle do rebanho individual, ocorrendo desde o seu nascimento até o abate. A certificação consiste na normalização que verifica a conformidade da propriedade com as normas vigentes.

Cabe ressaltar que a tomada de decisão do produtor rural, na escolha da empresa certificadora, muitas vezes, é dada pelo diferencial de preço cobrado nos serviços prestados pela certificadora. Em segundo plano, ficando a escolha por uma organização que possua excelência no manejo dos dados exigido pelo SISBOV.

Verifica-se que o custo adicional para rastrear o rebanho é baseado em um incremento de mão-de-obra qualificada no setor de brincagem e no gerenciamento do rebanho rastreado, com o intuito de obter um aproveitamento total do processo. Custo este, girando em torno de R\$ 3,50 por animal rastreado, além de cerca de R\$ 600,00 semestrais, aproximadamente, o qual se refere à auditoria da certificadora, variando conforme o tamanho da propriedade.

Observa-se que, apesar do SISBOV mostrar-se adequado às normas da UE, não garante a exportação da carne rastreada, tendo em vista que a norma internacional possui maior rigidez, dispondo das medidas de notificação e alerta, para qualquer caso de problema, referente à segurança do alimento, além de abranger todos os produtos agropecuários. No entanto, o SISBOV não regulamenta os alertas e notificações.

Além do mais, as normas brasileiras não se encontram totalmente adequadas ao rebanho nacional. O manejo da produção brasileira difere muito de região para região do país, com relação ao clima, cultura, solo e o tamanho territorial de determinadas áreas. Além desses fatores, muitos estados dispõem de uma incipiente modernização na gestão do seu negócio, o que impacta a normalização do SISBOV.

O SISBOV é considerado uma ferramenta para ser utilizada com intuito de aparar arestas do sistema produtivo brasileiro. Além disso, demonstra aos mercados consumidores que existe um rigoroso controle do processo produtivo da carne no mencionado sistema. As certificadoras consideram que a idéia de melhoria contínua na qualidade zootécnica e sanitária irá fornecer garantia na manutenção das exportações. Fator este que poderá ser ampliado e aperfeiçoado com o surgimento da ISO 22005, já conceituada anteriormente.

Caso ocorra a união da ISO 22005 com o novo SISBOV representa um grande avanço no estudo da rastreabilidade, pois neles está contida toda a padronização necessária para que a rastreabilidade possa tornar-se compulsória no Brasil.

O surgimento da ISO proporciona uma sinalização efetiva de qualidade e da sanidade nos produtos rastreados, a serem ofertados ao consumidor. Muitas vezes, os consumidores desconhecem as melhorias na qualidade do produto que o SISBOV proporciona e até mesmo, o conceito de rastreabilidade, em diversas ocasiões não é difundido.

Os registros do SISBOV ocorrem através em planilhas eletrônicas, elaboradas em computador, as quais alimentarão o banco de dados da propriedade. Por exigências do sistema, devem ocorrer ainda, os registros da rastreabilidade em um livro fornecido pela certificadora. Mas, na maioria das vezes, os dados somente possuem registros nos computadores, deixando de lado os papéis, o que pode tornar o sistema vulnerável, caso ocorra algum imprevisto. Os dados gerados são transmitidos das propriedades às certificadoras através da internet ou dos correios. Para aferir a autenticidade dos dados, periodicamente realizam-se visitas técnicas nas propriedades. Vale ressaltar que deve existir na propriedade, para possibilitar a implementação da rastreabilidade, recursos mínimos necessários que englobam certo nível tecnológico e conhecimento.

A rastreabilidade obrigatoriamente deve ocorrer em todo rebanho das fazendas rastreadas. Esse fator deixa muitas vezes o produtor desmotivado para aderir ao sistema. A normalização do SISBOV é incipiente neste caso, necessitando ser revisado, pois o produtor que possui um rebanho misto (rastreado e não-rastreado), muitas vezes, não prejudica a qualidade do produto rastreado e abre um leque para outro nicho de mercado que não se demonstra muito exigente nos padrões de qualidade da carne.

O registro dos dados, somente em algumas certificadoras ocorre desde o nascimento ao desmame, tendo em vista que na maior parte delas, demora até 30 (trinta) dias para cadastrar o

animal rastreado, o que pode gerar uma vulnerabilidade no banco de dados e uma imprecisão nas informações do gado rastreado, devido à morosidade de tempo. Os dados dos animais rastreados ficam armazenados no banco de dados da propriedade por até 5 (cinco) anos, e a identificação do rebanho é feita, mais comumente, através da inserção de brincos no gado. Algumas certificadoras utilizam também os chips (dois brincos) e brincos mais *botton*.

Como fator primordial para o sucesso na implementação do sistema, sugere-se o constante aperfeiçoamento da mão-de-obra nas propriedades, devido à necessidade de coleta dos dados referentes aos animais, e ainda, possuindo relevância maior em relação ao controle atualizado dos dados referentes do sistema.

## CONCLUSÃO

A *filière* possibilita uma melhor organização da cadeia produtiva, separando-a em partes, evidenciando com isso, seus pontos fortes e fracos. A abordagem da *filière* proporcionou uma importante contribuição na construção desse estudo, pois tornou possível a visualização do “nó estratégico” da cadeia produtiva da rastreabilidade bovina. Também contribuiu para coleta de dados, a qual forneceu uma noção de como está ocorrendo o processo de rastreabilidade no país. Também se pôde visualizar o elo que representa o estrangulamento da cadeia, ou seja, onde não há possibilidade de alteração em um curto prazo, trazendo assim uma limitação na cadeia.

Com o surgimento da ISO 22005 iniciou-se um trabalho de preocupação com o consumidor, gerando uma agregação de valor ao produto final, mas que ainda carece de ajustes para adaptarem-se as propriedades certificadas, tanto por parte da norma, quanto das propriedades.

Portanto, o presente artigo conseguiu atingir o seu objetivo primordial que foi o de realizar um apanhado em torno da rastreabilidade bovina brasileira, utilizando a ótica da *filière*. Como sugestões para trabalhos futuros, sugere-se que sejam desenvolvidas pesquisas relacionando todos os elos da cadeia produtiva, a fim de verificar o seu nível de interdependência e complementaridade, analisando quais os elos que estão necessitando um aperfeiçoamento e interação maior.

## REFERÊNCIAS

BEEFPOINT – O ponto de encontro da cadeia produtiva da carne. Disponível em: <<http://www.beefpoint.com.br>> Acesso em: 20 mai. 2016.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 1**. Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento. Brasília: Diário Oficial da União, 10 jan. 2002.

BRENER, S. Entrevista concedida ao Portal da Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária. Disponível em: <<http://www.cna.org.br/site/noticia.php?n=17934>> Acesso em: 15 mai. 2016.

CERVO, A L.; BERVIAN, A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ISO, International Organization for Standardization. 2007. Disponível em: <<http://www.iso.org>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

LIRANI, A. C. Rastreabilidade, uma exigência comercial. **Revista Visão Agrícola – USP/ESALQ**. São Paulo, v. 2, n. 3, p. 97-99, 2005.

LOMBARDI, M. C. **Rastreabilidade: exigências sanitárias dos novos mercados**. In: Congresso Brasileiro de Raças Zebuínas, 3, 1998. Uberaba. Anais... Uberaba, 1998.

MALHOTRA, N. **Pesquisa em Marketing: uma orientação aplicada**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MORVAN, Y. **Fondementsd’Economie Industrielle**. 2. ed. Paris: Economica, 1991.

NANTES, Centro de Estudos Aplicados do Grupo Escola Superior de Comércio de Nantes. A análise de *Filière*. **Anais** de Colóquio. França, 1985.

OLIVEIRA NETO, O. J. Rastreabilidade: Transformando a Fazenda em Empresa Rural. Agroonline. O Site da Agropecuária. Publicado em: 09 jul. 2004. Disponível em: <<http://www.agronline.com.br/artigos/artigo.php?id=176>> Acesso em: 20 nov. 2008.

PEDROZO, Eugenio Avilaet *al.* O Sistema Integrado Agronegocial (SIAN): uma visão interdisciplinar e sistêmica. In: WORKSHOP BRASILEIRO DE GESTÃO DE SISTEMAS AGROALIMENTARES – PENSA, 3, 1999. Ribeirão Preto. **Anais....**Ribeirão Preto: USP/ESALQ, 1999.

PEDROZO, E. A.; HANSEN, P. B. *Clusters, Filière, Supplychain*, Redes Flexíveis: Uma Análise Comparativa. IN: COLÓQUIO DE CLUSTERS (BRASIL E FRANÇA): AS RELAÇÕES ECONÔMICAS FRANCO-BRASILEIRAS, 2001, Grenoble. **Anais...** Colóquio de Clusters/ Colloque de Clusters (Brasil e França): As relações econômicas franco-brasileiras, 2001.

PINEDA, N. P. Rastreabilidade Bovina para Profissionais. Artigo enviado ao Portal AgroDat. Publicado em 26 jul. 2006. Disponível em: <<http://agrodat.com/modules/news/article.php?storyid=7>> Acesso em: 29 nov. 2018.

SILVA, R. O. P. Rastreabilidade nas cadeias de carnes. Instituto de Economia Agrícola. Publicado em: 16 jun. 2005. Disponível em: <<http://www.iea.sp.gov.br/out/verTexto.php?codTexto=2509>> Acesso em: 25 nov. 2018.

SILVA, T. N. *et al.* Análise da estrutura industrial avícola da empresa Avipal S/A sob a ótica de “*filière*”. IN: CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO. 1, 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2004. 1. CD-ROM.

SISBOV. **Cartilha do novo Serviço de Rastreabilidade da Cadeia Produtiva de Bovinos e Bubalinos – SISBOV**. Brasília: SDC/ABIEC/CNA/ACERTA, 2006.

TEIXEIRA, A. L. M. **Desenvolvimento de uma estratégia para estudo de viabilidade em cadeias oleoquímicas vegetais: estudo de caso do óleo essencial de eucalipto no Estado do Rio Grande do Sul**. Dissertação de Mestrado – PPGA/EA/UFRGS, 2001. 1 CD-ROM.

VIEIRA, L.; FERREIRA, G. C.; BARCELLOS, M. D. Papel da rastreabilidade. **Agroanalysis**. São Paulo, v. 27, n.04, p. 26-27, 2007.

ZYLBERSZTAJN, D. **Estrutura de Governança e Coordenação do Agribusiness: uma aplicação da Nova Economia das Instituições**. 1995, 239 f. Tese (Livre Docência em Administração) – Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

www.editorapublicar.com.br  
contato@editorapublicar.com.br  
@epublicar  
facebook.com.br/epublicar

# ADMINISTRAÇÃO EM FOCO:

Diálogos sobre

# ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, GESTÃO ESTRATÉGICA E INOVAÇÃO

## 2

Roger Goulart Mello  
Patrícia Gonçalves de Freitas  
(Organizadores)



2020

www.editorapublicar.com.br  
contato@editorapublicar.com.br  
@epublicar  
facebook.com.br/epublicar

# ADMINISTRAÇÃO EM FOCO:

Diálogos sobre

# ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, GESTÃO ESTRATÉGICA E INOVAÇÃO 2

Roger Goulart Mello  
Patrícia Gonçalves de Freitas  
(Organizadores)



2020