

ISBN 978-85-8443-024-6

# SABERES CONTÁBEIS

Volume I

ANDRÉIA CITTADIN  
MILLA LÚCIA FERREIRA GUIMARÃES  
DOURIVAL GIASSI  
Organizadores

APOIO:



PROPEX  
Pró-Reitoria de  
Pós-Graduação  
e Extensão

REALIZAÇÃO:



Núcleo de Estudos Contábeis



Núcleo de Estudos  
em Gestão Organizacional





Multideia Editora Ltda.  
Rua Desembargador Otávio do Amaral, 1.553  
80710-620 - Curitiba – PR  
+55 (41) 3339-1412  
editorial@multideiaeditora.com.br

---

### Conselho Editorial

---

Marli Marlene M. da Costa (Unisc)	Orides Mezzaroba (UFSC)
André Viana Custódio (Unisc)	Sandra Negro (UBA/Argentina)
Salete Oro Boff (Unisc/IESA/IMED)	Nuria Beloso Martín (Burgos/Espanha)
Carlos Lunelli (UCS)	Denise Fincato (PUC/RS)
Liton Lanes Pilau (Univalli)	Wilson Engelmann (Unisinós)
Danielle Annoni (UFSC)	Neuro José Zambam (IMED)
Luiz Otávio Pimentel (UFSC)	

---

Coordenação editorial: Fátima Beghetto  
Revisão: Wanderson Ciambri  
Projeto gráfico, diagramação e capa: Sônia Maria Borba

---

#### CPI-BRASIL. Catalogação na fonte

---

S115 Saberes contábeis [recurso eletrônico] / organização de  
Andréia Cittadin, Milla Lúcia Ferreira Guimarães, Dourival Giassi — Curitiba:  
Multideia, 2015.  
282p.; v. 1; 23cm  
Vários colaboradores  
ISBN 978-85-8443-024-6  
1. Contabilidade. 2. Gestão de custos. I. Cittadin, Andréia (org.). II. Guimarães,  
Milla Lúcia Ferreira (org.). III. Giassi, Dourival (org.).  
CDD 657 (22. ed.)  
CDU 657

---

É de inteira responsabilidade do autor a emissão de conceitos.  
Autorizamos a reprodução dos conceitos aqui emitidos, desde que citada a fonte.  
Respeite os direitos autorais – Lei 9.610/98.

**Andréia Cittadin**  
**Milla Lúcia Ferreira Guimarães**  
**Dourival Giassi**  
Organizadores

# SABERES CONTÁBEIS

## Volume I

### AUTORES

Alexandre Matos Pereira	Luiza Weinhold de Freitas
Almerinda Tereza Bianca Bez Batti Dias	Maurício Leite
Andréia Cittadin	Miguel Angel Verdinelli
Beatriz da Silva Pereira	Milla Lúcia Ferreira Guimarães
Bia Ketty Boni Lampa	Natália Martins Gonçalves
César Medeiros Cupertino	Nelson Hein
Cleyton de Oliveira Ritta	Ronei Marcos Massioli
Daniele Campos dos Santos	Roseli Battistoni
Dourival Giassi	Rosilene Marcon
Ellen Nice de Araújo	Sabrina do Nascimento
Fábio José Diel	Sady Mazzioni
Fabricia Silva da Rosa	Silvana Dalmutt Kruger
Jamis Antonio Piazza	Silvio Parodi Oliveira Camilo
José Carlos Terres	Suzete Antonieta Lizote
José Luiz Possolli	Vania Regina Morás
Kátia Aurora Dalla Líbera Sorato	Vilmar Oenning
Luciane da Veiga	Wlamir Gonçalves Xavier

2015



Curitiba



## PREFÁCIO

A construção do conhecimento nas Ciências Contábeis encontra terreno fértil e de invejável capacidade multiplicadora, quando pessoas abnegadas e verdadeiramente comprometidas com a profissão dispensam seu valioso tempo na edificação de uma obra, construída de forma participativa e primando pela qualidade.

Com muito orgulho estou prefaciando o primeiro volume do livro “Saberes Contábeis” que conta com a contribuição e a dedicação de professores do Núcleo de Estudos Contábeis (NECON) do Curso de Ciências Contábeis da Unesc de Criciúma, uma instituição universitária de referência no estado de Santa Catarina.

A Contabilidade brasileira vem ocupando posição privilegiada no cenário internacional. O processo de adoção e convergência das IFRS, IPSAS e ISAS tornou-se uma realidade e o Brasil saiu à frente nesse contexto. A expressiva participação em órgãos internacionais como IFAC, IASB, GLENIF e AIC, entre outros, merece destaque por sua relevância.

Atualmente, são mais de 500 mil profissionais da Contabilidade e mais de 1.200 IES com Cursos de Ciências Contábeis, dados de real diferenciação e grandeza em relação aos demais países.

O crescimento da profissão no Brasil já é reconhecido em todas as esferas, o que exige, cada vez mais, a produção científica, com estudos e pesquisas que aprofundem as diversas temáticas no âmbito das Ciências Contábeis. O papel do docente pesquisador nesse contexto se agiganta, desafiando as inteligências contábeis a produzirem conhecimentos.

A elaboração deste primeiro volume é a materialização de um sonho, é a prova incontestada de uma responsabilidade assumida por professores que dignificam a docência e engrandecem a profissão.

A obra que nasce apresenta importantes temas relacionados com a formação do contador, as competências empreendedoras, evidênciação, práticas socioambientais e gestão ambiental, método custeio e gestão de custos, preço de vendas, controladoria, tributação, relação comercial e gerenciamento de resultados.

Tenho a convicção de que este trabalho, que conta com o esmero, a responsabilidade e a competência das professoras pesquisadoras Mestras Andréia Cittadin e Milla Lúcia Ferreira Guimarães e do professor Mestre Dourival Giassi, representa um marco para a literatura contábil catarinense, constituindo-se em imensurável legado de conhecimentos à disposição dos leitores.

Como catarinense, tive o orgulho de presidir o Conselho Regional de Contabilidade (CRCSC), por dois mandatos, assim como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), também por duas vezes, e de ter sido o primeiro presidente do Grupo Latino-Americano de Normas de Informações Financeiras (GLENIF), estando agora à frente da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC).

Agrego a essas participações a condição maior de ser Contador e Docente, razão pela qual se fez muito especial este momento e a deferência que me foi dada de prefaciар este livro. Tenham todos a minha eterna gratidão.

***Juarez Domingues Carneiro***

Presidente da Fundação Brasileira de Contabilidade – FBC

# SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO .....	9
DEMANDAS PARA A FORMAÇÃO DO CONTADOR: DO ENSINO À PESQUISA E EXTENSÃO – A TRAJETÓRIA DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNESC .....	13
Andréia Cittadin Milla Lúcia Ferreira Guimarães Dourival Giassi	
COMPETÊNCIAS EMPREENDEDORAS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS .....	35
Suzete Antonieta Lizote Miguel Angel Verdinelli José Carlos Terres Luciane da Veiga	
EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO DO TERCEIRO SETOR DA REGIÃO SUL DO BRASIL .....	55
Vania Regina Morás Fabricia Silva da Rosa	
PRÁTICAS SOCIOAMBIENTAIS EM EMPRESAS AGROINDUSTRIAIS .....	75
Silvana Dalmutt Kruger Bia Ketty Boni Lampa Fábio José Diel Sady Mazzioni	
GESTÃO AMBIENTAL EM UMA COOPERATIVA DE BENEFICIAMENTO DE ARROZ E SEUS REFLEXOS NA CONTABILIDADE .....	101
Ellen Nice de Araújo Kátia Aurora Dalla Líbera Sorato Dourival Giassi	
APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC NO DEPARTAMENTO DE RECURSOS HUMANOS .....	125
Vilmar Oenning Roseli Battistoni Silvana Dalmutt Kruger Sady Mazzioni	

<b>ESTRATÉGIA DE PREÇO DE VENDA SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DOS JOGOS.....</b>	<b>147</b>
Maurício Leite	
Alini da Silva	
Nelson Hein	
Jamis Antonio Piazza	
<b>GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA FRACIONADA .....</b>	<b>171</b>
Sabrina do Nascimento	
Suzete Antonieta Lizote	
Almerinda Tereza Bianca Bez Batti Dias	
Alexandre Matos Pereira	
<b>CONTROLADORIA: UMA COMPARAÇÃO ENTRE A TEORIA E A PRÁTICA DE UM GRUPO EMPRESARIAL VAREJISTA .....</b>	<b>191</b>
Daniele Campos dos Santos	
Beatriz da Silva Pereira	
Cleyton de Oliveira Ritta	
Andréia Cittadin	
<b>GERENCIAMENTO DE RESULTADOS: UM ENSAIO TEÓRICO SOBRE A MANIPULAÇÃO POR DECISÕES OPERACIONAIS.....</b>	<b>213</b>
César Medeiros Cupertino	
Sílvio Parodi Oliveira Camilo	
Wlamir Gonçalves Xavier	
Rosilene Marcon	
<b>TRIBUTAÇÃO DO ATO COOPERATIVO NAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CONSUMO .....</b>	<b>235</b>
Ronei Marcos Massiroli	
José Luiz Possolli	
Milla Lúcia Ferreira Guimarães	
<b>O PERFIL DAS RELAÇÕES COMERCIAIS DE SANTA CATARINA, BRASIL, COM OS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA .....</b>	<b>259</b>
Luiza Weinhold de Freitas	
Natália Martins Gonçalves	

## APRESENTAÇÃO

*“O amadurecimento intelectual do conhecimento contábil foi uma decorrência natural da própria evolução das ciências dedicadas ao homem”*

Antônio Lopes de Sá (2006)

**H**ouve um tempo em que apenas “saber fazer” era o suficiente em Contabilidade. Também houve outro tempo, e talvez tudo ao mesmo tempo, em que “ter ótima caligrafia” era condição *sine qua non* para realizar registros de fatos contábeis e zelar pela guarda dos livros utilizados. O Contador já teve a honrosa denominação de Guarda-livros. Os tempos eram outros, o mundo era diferente, as necessidades diversas das atuais. É possível imaginar o mundo contemporâneo sem computadores? Sem *internet*? Sem telefones celulares? Sem supermercados e *shoppings*? Sem tecnologia *high tech*? Sem controles remotos, senhas, cartões de crédito e *softwares* criptografados para tentar ficar a salvo dos *hackers*? Sem escolas e universidades?

Quantos outros “sem” poder-se-iam citar para configurar a satisfação das necessidades, naturais ou artificialmente criadas desta humanidade contemporânea?

Pois bem, tudo o que está em “nosso tempo” parece tão próximo, familiar, normal até, está aí, palpável, não é desconhecido, parece que tudo sempre existiu do jeito que é. Entretanto, tudo tem uma história, pois só o passado nos permite ter presente. E se ocorresse o desafio de “voltar no tempo” para compreender porque esta ‘configuração contemporânea’ foi possível, tentar entender a jornada humana em seus passos desde os primórdios da civilização, quais seriam os “sem” que encontraríamos pelo caminho?

Só a Ciência pode nos responder, e, acertadamente, Sá (2006) escreveu que a evolução das ciências dedicadas ao ser humano, ao se preocu-

parem com os acontecimentos de sua trajetória, no trato das diversas disciplinas atinentes à vida do homem e sua relação com o entorno, também trouxeram o amadurecimento para a Ciência da Contabilidade.

Como parte dessa jornada do homem no planeta, em um continente chamado América do Sul, um país chamado Brasil, um estado denominado Santa Catarina e uma cidade de nome Criciúma, preocupa-se em contribuir com essa Ciência e sua aplicação prática o Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), criado em 30 de junho de 1975 pela Fundação Educacional de Criciúma (FUCRI), mantenedora da Escola Superior de Ciências Contábeis e Administrativas (ESCCA), que o abrigou.

A ESCCA era uma escola de ensino superior que, juntamente a outras três mantidas pela Fucri, foram em 1991 agrupadas em uma só, a União das Faculdades de Criciúma (UNIFACRI), condição primeira para dar início ao processo de transformação em Universidade, que culminou exitoso em meados de 1997 pelo Conselho Estadual de Educação de Santa Catarina (CEE/SC). Em 2014, por circunstâncias outras, a Unesc migrou para a tutela do Sistema Federal de Educação, estando sujeita às determinações do Conselho Nacional de Educação (CNE) desde então.

Alicerçadas por determinações legais dos órgãos reguladores do ensino superior, o Curso, em seus 40 anos de existência, teve apenas cinco matrizes curriculares em vigor, não significando estagnação, mas sim estruturação flexível capaz de transitar e acompanhar mudanças por períodos de vigência maiores. De forma pioneira na Unesc, em 1994, na matriz curricular 3, o curso implantou o Trabalho de Conclusão de Curso (TCC). Disciplinas de línguas em função do Mercosul e laboratório de práticas foram acrescidos. Na constituição da matriz 4, no ano de 2004, além do TCC, estágio obrigatório, meio ambiente e responsabilidade social, foi implantado o “Processo Interdisciplinar Orientado (PIO)”, com a finalidade de introduzir práticas interdisciplinares nos procedimentos de ensino-aprendizagem, desafiando o aluno na construção do conhecimento, libertando-o do “ensino bancário” (FREIRE, 2005).

A trajetória do Curso, em seus ciclos de avanços para responder adequadamente à formação de Contadores ante as demandas do entorno sócio-econômico-cultural, foi forjada por gestão atenta aos rumos da Ciência da Contabilidade que, além de manter especialistas em seu quadro docente, se preocupou em qualificá-los e também trazer professores pesquisa-

dores titulados *stricto sensu* e que não esmoreceu ante a descrença e as dificuldades que se apresentavam.

Foi esse esforço que propiciou o surgimento, em 2007, do Núcleo de Estudos Contábeis (NECON), criado pela professora Contadora Mestra Rosimere Alves, tornando-se o primeiro Grupo de Pesquisa (GP) do curso, encetando as primeiras publicações de docentes. Em 2014, surgiu o Núcleo de Estudos em Gestão Organizacional (NEGEO). Essas atitudes adotadas no curso por meio de seus docentes pesquisadores e posteriormente alcançadas por políticas da Universidade para o ensino, pesquisa e extensão possibilitaram o desenvolvimento do projeto do primeiro volume do livro “Saberes Contábeis”.

É um primeiro passo, é bem verdade, entretanto, quantos “primeiros passos” deram os homens nos milhares de anos que se passaram para construir sua história?

Este é um passo do Curso de Ciências Contábeis da Unesc para agregar valor ao Conhecimento Contábil, na parte que lhe toca na História Humana.

***Dourival Giassi***

*Coordenador Adjunto e Professor do  
Curso de Ciências Contábeis da Unesc*



# DEMANDAS PARA A FORMAÇÃO DO CONTADOR: DO ENSINO À PESQUISA E EXTENSÃO – A TRAJETÓRIA DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNESC

---

## **Andréia Cittadin**

Mestre em Contabilidade. Professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc  
aci@unesc.net

---

## **Milla Lúcia Ferreira Guimarães**

Mestre em Educação. Professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc  
mlg@unesc.net

---

## **Dourival Giassi**

Mestre em Gestão de Negócios e Formação Profissional Latino-Americana. Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc  
dgi@unesc.net

## **RESUMO:**

Este artigo tem o objetivo de relatar a trajetória do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Unesc. Para tanto, efetuou-se uma pesquisa descritiva e documental, com análise qualitativa. Os resultados evidenciaram que o curso investigado segue as Diretrizes Curriculares Nacionais em relação à organização curricular, bem como ao desenvolvimento de competências necessárias ao Contador. O incentivo à realização de pesquisas ocorreu há aproximadamente 20 anos por meio da inserção do TCC como componente curricular e ao longo dos anos vem se consolidando. As ações de extensão são recentes, porém indissociáveis do ensino e da pesquisa.

## **PALAVRAS-CHAVE:**

Formação do Contador. Ensino, Pesquisa e Extensão em Ciências Contábeis. Curso de Ciências Contábeis da Unesc.

## 1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que a Contabilidade passa por constante desenvolvimento desde sua origem na era primitiva, visando adequar-se às mudanças que ocorrem nas esferas social, econômica, política e cultural da humanidade.

No ensino da Contabilidade, essa situação não é diferente. As Instituições de Ensino Superior (IES) precisam estar atentas às alterações que ocorrem na área em termos científicos, técnicos e sociais, no intuito de formar profissionais competentes para atuar no mundo do trabalho.

Para Rover e Lange (1998), a área da Contabilidade requer dos profissionais constante atualização e complementação de conhecimentos, de modo a possibilitar o acompanhamento da evolução científica, técnica e econômica. Contudo, no âmbito educacional, é preciso definição apropriada “dos conteúdos programáticos, metodologia de ensino-aprendizagem, de avaliação, de práticas pedagógicas inovadoras e atividades acadêmicas complementares” (SILVA; MENDONÇA, 2005, p. 103).

De acordo com Ott e Pires (2010), as alterações ocorridas nas últimas décadas no ambiente empresarial acabam refletindo no exercício da profissão de contador. Diante disso, alguns organismos internacionais, como IFAC (*International Federation of Accountants*), ISAR/UNCTAD (*Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting / United Nations Conference on Trade and Development*), AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) e AECC (*Accounting Education Change Commission*), emitiram relatórios sobre as competências necessárias a esse profissional, no intuito de alinhar as estruturas curriculares com as exigências que o mercado requer.

No Brasil, a organização e implantação de cursos de graduação em Ciências Contábeis seguem as normativas do Conselho Nacional de Educação (CNE). Atualmente, por meio da Resolução CNE/CES nº 10/2004, estão estabelecidas as Diretrizes Curriculares Nacionais para os Cursos de Graduação em Ciências Contábeis, as quais determinam aspectos que devem ser considerados na sua organização curricular. Nota-se que conhecer como os cursos de graduação em Ciências Contábeis são estruturados, em termos de conteúdos programáticos e de desenvolvimento de competências, e verificar sua aderência às diretrizes nacionais e aos padrões internacionais da Contabilidade é fundamental para a formação de profissionais aptos a atuarem no ambiente dos negócios.

Nesse contexto, o objetivo deste artigo consiste em relatar a trajetória do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Unesc. Para tanto, são estipulados os seguintes objetivos específicos: i) descrever os motivos que deram origem a criação do curso; ii) apresentar a evolução das matrizes curriculares; e iii) evidenciar as atividades de pesquisa e extensão realizadas pelo curso.

A presente pesquisa busca contribuir para a área das Ciências Contábeis, uma vez que mostra a trajetória do curso nas três dimensões: ensino, pesquisa e extensão. O curso investigado atua há 39 anos na formação de bacharéis em Ciências Contábeis na região do Sul de Santa Catarina, sendo que ao longo de sua existência formou mais de 2.000 profissionais e atualmente estão matriculados mais de 800 alunos.

Logo, o estudo dos conteúdos programáticos, das metodologias aplicadas, das práticas pedagógicas implementadas, entre outros processos educativos, contribui para reflexão acerca do processo de ensino-aprendizagem do bacharel em Contabilidade. Além disso, possibilita a verificação da aderência do ensino oferecido às tendências do mercado de trabalho.

Em termos práticos, a pesquisa justifica-se pelo aprofundamento da discussão sobre a indissociabilidade do tripé ensino, pesquisa e extensão no curso investigado. Ademais, oportuniza melhorias no processo de ensino-aprendizagem refletindo na formação desses profissionais.

Este artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção trata da fundamentação teórica que abrange aspectos sobre o ensino da Contabilidade no Brasil e em relação às Diretrizes Curriculares para os cursos de graduação em Ciências Contábeis. A terceira seção descreve a metodologia da pesquisa e na quarta apresenta-se a descrição e análise dos dados. Por fim, a quinta seção é dedicada às conclusões e recomendações.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Esta seção descreve aspectos sobre o ensino da Contabilidade no Brasil e apresenta as Diretrizes Curriculares Nacionais vigentes para os Cursos de Ciências Contábeis.

## 2.1 O ENSINO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

A vinda da corte portuguesa para o Brasil no ano de 1808 e sua permanência após a proclamação da independência em 1822 causaram uma série de acontecimentos econômicos, sociais e políticos que prescindiam de serviços contábeis, fatos que Peleias *et al.* (2007) consideram o marco inicial do ensino da Contabilidade no país.

Naquela época, o ensino da Contabilidade foi voltado para o ensino comercial e era realizado por meio da Escola de Comércio criada por decisão de D. João (SILVA; MARTINS, 2006). Posteriormente, em 1870, o Decreto Imperial nº 4.475 aprovou os Estatutos da Associação de Guarda-livros da Corte, surgindo a primeira profissão liberal regulamentada no país (COELHO, 2000).

Após a abolição da escravatura, em 1888, o País começou a investir em outras áreas, além da comercial, levando o governo a regulamentar o ensino comercial e da Contabilidade. Para ingressar nas aulas era necessário ter quatorze anos e obter aprovação no exame de gramática. O curso tinha duração de dois anos contemplando disciplinas com conteúdo de direito comercial, prática das operações e atos comerciais, arrumação de livros e história do comércio (PELEIAS *et al.*, 2007).

Em 1860, a promulgação da Lei das Sociedades Anônimas contribuiu para a criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro. Posteriormente, no século XX, iniciaram cursos na Escola Prática de Comércio de São Paulo, no extinto Instituto Comercial do Distrito Federal, na Academia de Juiz de Fora e na Escola de Comércio Álvares Penteado (SILVA; MARTINS, 2006). Logo após a conclusão das primeiras turmas foi publicado o Decreto nº 20.158/1931, o qual regulamentou a profissão de contador e organizou o ensino comercial em três níveis: propedêutico, técnico e superior (BRASIL, 1931).

O Curso Superior de Ciências Contábeis e Atuariais foi instituído em 1945 e no ano de 1951 foi desmembrado em dois cursos distintos cuja principal diferenciação se deu pela exclusão da disciplina Organização e Contabilidade de Seguros no Curso de Ciências Contábeis (PELEIAS *et al.*, 2007).

O Curso de Ciências Contábeis, após o parecer do Conselho Federal de Educação – CFE nº 397/1962, teve seu plano de estudos dividido em dois ciclos de formação: o básico e o profissional (PANOSSO *et al.*, 2006). Em 1992, o referido Conselho, por meio da Resolução nº 03, fixou sua duração em 2.700 horas/aula e orientou o planejamento dos currículos privilegiando a articulação entre teoria e prática para tornar o exercício profissional mais competente e ético diante a sociedade (BRASIL, 1992).

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) nº 9.394/96 trouxe exigências voltadas especialmente aos docentes do ensino superior, tais como: qualificação em nível de mestrado e doutorado, dedicação em tempo integral, produção científica, entre outras (BRASIL, 1996).

Enfim, em 2004, o Conselho Nacional de Educação (CNE) emitiu a Resolução nº 10 estabelecendo as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, a qual continua em vigor.

## **2.2 DIRETRIZES CURRICULARES NACIONAIS PARA OS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

De acordo com a Resolução nº 10/2004, o Curso de Graduação em Ciências Contábeis precisa proporcionar condições para que o Contador desenvolva aptidões para não apenas compreender “questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização”, mas também para apresentar domínio da função inclusive utilizando-se das inovações tecnológicas (BRASIL, 2004).

No que tange às Instituições de Ensino Superior (IES), a referida Resolução prevê que estabeleçam a organização curricular por meio de Projetos Pedagógicos (PP), que contemplem os objetivos do curso, carga horária, formas de realização da interdisciplinaridade, maneiras de integração entre a teoria e a prática, formas de avaliação, incentivo a pesquisa, concepção do estágio, atividades complementares e sobre o trabalho de conclusão de curso. Ademais, menciona que os cursos deverão contemplar em seu currículo conteúdos que abordem aspectos do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, atendendo aos campos interligados de formação: conteúdos básicos, conteúdos específicos de formação profissional e conteúdos teórico-práticos (BRASIL, 2004).

Especificamente em relação à pesquisa e à extensão, a Resolução nº 10/2004 dedica apenas dois tópicos. Apresenta o incentivo à pesquisa como componente obrigatório a constar no PP, como “necessário prolongamento da atividade de ensino e como instrumento para a iniciação científica”, além de sugerir a inclusão de cursos de Pós-Graduação *lato sensu* nas linhas de formação de acordo com a demanda profissional como forma de educação continuada.

A extensão aparece como facilitadora no desenvolvimento de competências dos acadêmicos por conta do contato com as comunidades em

ações extensionistas durante a prática das atividades complementares, as quais possibilitam o reconhecimento de conhecimentos, habilidades e atitudes adquiridos inclusive fora do ambiente escolar.

Enfim, mesmo que as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis não explicita claramente a necessidade das IES de incluírem nos projetos pedagógicos dos cursos a integração entre ensino, pesquisa e extensão, a LDB/96 já dava esse indicativo quando tratou da finalidade do ensino superior em promover a divulgação do conhecimento, estimular o reconhecimento dos problemas do entorno universitário e possibilitar o diálogo permanente com a população.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Este artigo é descritivo, pois relata a trajetória do Curso de Ciências Contábeis da Unesc. De acordo com Gil (2002, p. 42), a pesquisa descritiva tem “como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

A análise dos dados é qualitativa, visto que os estudos qualitativos buscam descrever a complexidade de certos problemas, analisar a interação de variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos de grupos sociais (RICHARDSON, 1999). Logo, foram descritas e analisadas as variáveis envolvidas no processo ensino-aprendizagem, com foco na indissociabilidade do ensino, pesquisa e extensão.

Como procedimento, utilizou-se pesquisa documental, que para Beuren (2006) é uma técnica que usa as informações coletadas em documentos materiais como suporte à construção do diagnóstico de uma pesquisa. Foram utilizados como fonte de pesquisa: a) as matrizes curriculares do Curso; b) o Projeto Político Pedagógico (PPC); c) as políticas de ensino, pesquisa e extensão da Universidade; e d) Regulamento dos Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC). Destaca-se que a coleta dos dados ocorreu no mês de agosto de 2014.

### **4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Nesta seção, apresentam-se os motivos que deram origem ao Curso de Ciências Contábeis da Unesc, o desenvolvimento de sua estrutura cur-

ricular, o surgimento dos grupos de pesquisa e as atividades de extensão desenvolvidas.

#### 4.1 SURGIMENTO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNESC

O curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC) foi criado em 30 de junho de 1975, pelo Decreto nº 75.920, e reconhecido pela Portaria Ministerial nº 198 de 03/03/1980, publicada no D.O.U. nº 42 na mesma data (DUCIONI, 2005).

O surgimento ocorreu devido à necessidade da região por profissionais qualificados para atender as organizações empresariais e os demais usuários de serviços contábeis. Naquela época, buscavam-se contadores experientes em outros estados. Além disso, para obter o título e habilitação profissional, os interessados precisavam se deslocar para outras regiões, incorrendo em custos (DUCIONI, 2005).

Assim, a Fundação Educacional de Criciúma (FUCRI) tomou a decisão de criar cursos de ensino superior para atenderem ao segmento socio empresarial. Em 1975, foi instituída a Escola Superior de Ciências Contábeis e Administrativas (ESCCA), com dois cursos: Ciências Contábeis e Administração de Empresas.

A Fucri era composta por mais três escolas de ensino superior, além da ESCCA, e, em virtude do desencadeamento do processo de transformação em universidade, essas escolas integraram-se mediante a unificação regimental e constituíram uma união de faculdades. Em 1997, foi aprovada a transformação dessa união de faculdades em universidade, permanecendo a Fundação criada em 1968 como sua mantenedora.

Após a realização dos trâmites legais, aprovação e registros competentes, foi estabelecida a 1ª matriz curricular do curso de Ciências Contábeis da Unesc, com carga horária total de 3.165 horas, baseada no Parecer 397/1962, a qual foi alterada em 1977 mediante a implementação da 2ª matriz. Em 1994, foi implantada a 3ª matriz, baseada na Resolução nº 3/1992. Após dez anos, em 2004, entrou em vigor a matriz curricular nº 4, norteada pelas discussões que ocorriam no âmbito nacional sobre o estabelecimento das novas diretrizes curriculares para cursos de graduação no Brasil, em função da chamada do Edital 04/97 do MEC (DUCIONI, 2005). Atualmente, está em vigor a matriz curricular nº 5, implantada no 2º semestre de 2009 com base na Resolução do Conselho Nacional de Educação (CNE) e Câmara de Educação Superior (CES) nº 10/2004.

Desde a sua criação, o Curso funciona no período noturno, com oferta semestral de 50 vagas. A partir do 2º semestre de 2009, com a implantação da matriz curricular nº 5, são oferecidas 100 vagas por semestre.

Em relação ao perfil dos alunos, o Quadro 1 apresenta o perfil do egresso, o perfil ideal do aluno e o diagnóstico da situação real de acordo com o PPC do Curso.

Quadro 1 – Perfil do egresso e do aluno do Curso de Ciências Contábeis da Unesc

PERFIL DO EGRESSO	PERFIL IDEAL DO ALUNO	PERFIL REAL DO ALUNO
Profissional “apto a propor soluções econômico-financeiras de gestão que atendam às demandas da sociedade e que auxiliem a responder aos desafios advindos das transformações tecnológicas, sociais e empresariais” (UNESC, 2010, p. 25).	Um estudante comprometido com as políticas da Universidade e do Curso, atento às competências exigidas pelo mercado de trabalho, desenvolvendo-se como pesquisador não apenas para ampliar seus conhecimentos na área da contabilidade, mas também para contribuir com novos conhecimentos. Deve estar comprometido em desenvolver competências para atuar na área e atualizar-se constantemente, além de ter atitudes éticas durante sua trajetória acadêmica.	Um aluno trabalhador, responsável pelo pagamento de suas mensalidades escolares, consequentemente sem condições de participar de projetos de pesquisa e/ou extensão. Preocupados com a aprovação nas disciplinas, não se envolvem com o exercício do raciocínio crítico, em sua maioria não cultivam o hábito da leitura e apresentam dificuldades para redigir e interpretar textos, além de apresentar dificuldades em expor argumentações em defesas orais.

Fonte: Unesc (2010)

Nota-se que o PPC sinaliza que o contador formado pelo Curso de Ciências Contábeis da Unesc deve ser apto a atuar na gestão das organizações de forma ética e estar em constante atualização, de modo a atender às competências requeridas pelo mercado de trabalho, advindas das mudanças tecnológicas, econômicas e sociais. O perfil ideal do aluno descrito no PPC está em consonância com o perfil traçado para o egresso, além de ser um estudante comprometido com a construção e ampliação de conhecimentos.

Esses requisitos são aderentes às Diretrizes Curriculares Nacionais no que tange a: a) compreender as questões científicas, técnicas, sociais,

econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional, e específicas de cada organização; b) dominar atividades pertinentes à profissão; c) utilizar recursos tecnológicos; d) ter capacidade crítico-analítica; e) possuir visão sistêmica e interdisciplinar; f) saber elaborar relatórios e transmitir informações; e g) ter liderança e ética (BRASIL, 2004). Ademais, convergem com os resultados da pesquisa de Ott e Pires (2010), na qual foram identificados que os principais conhecimentos em comum descritos pelos órgãos IFAC, ISAR/UNCTAD, AICPA e AECC são os de gestão e de tecnologia de informação, além dos tradicionais da Contabilidade (societária, tributária e auditoria). Por sua vez, as habilidades estão relacionadas sobretudo com comunicação, liderança e ética profissional.

No entanto, o diagnóstico exposto no PPC evidencia um aluno trabalhador, que não dispõe de tempo para participar de projetos de pesquisa e/ou extensão, pois encontra no trabalho uma fonte de renda para pagar seus estudos e/ou auxiliar no orçamento familiar. De modo geral, os estudantes não possuem o hábito da leitura, o que compromete a análise e interpretação de textos, além da forma de expressão escrita e oral.

As constatações do trabalho realizado por Rocha (2014), que buscou comparar o perfil do ingressante no curso no segundo semestre de 2014 com o perfil ideal estabelecido no PPC, corroboram o perfil ideal do aluno apresentado anteriormente. A pesquisa de Rocha (2014) evidenciou que: a) 54% dos alunos ingressantes realizam a prática de leitura somente às vezes, enquanto 24%, sempre; b) 50% recebem algum tipo de bolsa integral; c) 65% trabalham em empresas privada, de prestação de serviços contábeis ou na área pública; d) 78% são oriundos de escolas públicas; entre outras constatações.

Inferese que variáveis como: não ter hábito de leitura, ser aluno trabalhador apesar de receber bolsa de estudos integral e ter como base a educação pública no contexto atual acabam comprometendo o processo de ensino e aprendizagem. Tais fatores transformam-se em desafios para a IES, que tem o compromisso de formar profissionais capacitadas para atuar no mercado de trabalho cada vez mais exigente em termos de conhecimentos, habilidade e atitudes.

Além disso, a Unesc, como universidade comunitária, tem por compromisso social contribuir com a transformação da região onde está inserida por meio dos conhecimentos produzidos e entende as três dimensões – ensino, pesquisa e extensão – de forma indissociável. O curso inserido nesse contexto segue as políticas de ensino, pesquisa e extensão da Universidade na sua organização curricular.

## 4.2 MATRIZES CURRICULARES DO CURSO

A primeira matriz curricular do Curso baseou-se no Parecer 397/62, que estabelecia o currículo mínimo para os cursos de graduação da área e era dividido em formação básica e profissional. Essa matriz foi implementada em 1975, tinha duração mínima de oito semestres letivos e carga horária total de 3.165 horas distribuídas da seguinte forma: conteúdos de formação geral (23,04%), conteúdos de formação profissional (50,26%) e conteúdos de formação complementar (26,70%) (DUCIONI, 2005).

Em 1977, ainda com base no Parecer 397/62, a Matriz Curricular nº 1 foi reestruturada, dando origem à Matriz Curricular nº 2. As principais alterações foram: adequações de nomenclaturas das disciplinas, realocação das distribuições de créditos por fase e adequação da carga horária. Assim, a carga horária total dessa matriz foi reduzida para 3.030 horas e dividida em: conteúdos de formação geral (23,08%), conteúdos de formação profissional (52,75%) e conteúdos de formação complementar (24,17%) (DUCIONI, 2005).

No ano de 1994, foi criada a Matriz nº 3, com base na Resolução 03/92. Na sua implementação, foram instituídas as disciplinas de Inglês, Espanhol, Ética Geral e Profissional, Laboratório Contábil e Trabalho de Conclusão de Curso (TCC). Salienta-se que o curso de Ciências Contábeis foi pioneiro na implantação de TCC na Universidade. A carga horária total passou a ser de 3.690 horas distribuídas em: conteúdos de formação geral (21,67%), conteúdos de formação profissional (62,50%) e conteúdos de formação complementar (15,83%) (DUCIONI, 2005).

A 4ª Matriz, que passou a vigorar no 1º semestre de 2004, possui carga horária total de 4.068 horas, distribuídas em: conteúdos de formação geral (29,00%), conteúdos de formação profissional (56,00%) e conteúdos de formação complementar (15%). Sua elaboração foi norteadada pelo debate nacional proporcionado pelo Edital 04/97 do MEC acerca da construção das Diretrizes Curriculares Nacionais para os Cursos de Graduação em Ciências Contábeis, entre outros do País (DUCIONI, 2005).

As principais alterações referem-se à: a) extinção das disciplinas de Inglês e Espanhol; b) inserção das disciplinas de Contabilidade, Meio Ambiente e Responsabilidade Social e Contabilidade Internacional; e c) substituição da disciplina de Laboratório Contábil pelas disciplinas de Estágio.

O Estágio Curricular Obrigatório inicialmente possuía duração de 324 horas-aula distribuídas em quatro semestres letivos, acontecendo da

5ª até a 8ª fase, com plano próprio de estudos, regulamentado de acordo com a legislação em vigor, normas da Universidade e do curso. Sua realização ocorre no Centro de Práticas Contábeis (CPC), espaço físico estruturado pela Universidade exclusivamente para tal finalidade, ou seja, possibilitar a integração da teoria com a prática.

Nessa matriz também houve a implantação do Processo Interdisciplinar Orientado (PIO), que consiste em uma prática interdisciplinar que oportuniza o desenvolvimento de competências educacionais, técnico-científicas, culturais e profissionais. O PIO compreende a coordenação e supervisão de diversas atividades, tais como: pesquisa, produção textual, seminários, debates, palestras, viagens de estudos, entre outras, as quais são realizadas durante o período letivo e baseiam-se em assuntos/eixos/temas inerentes aos conteúdos curriculares, bem como para sua complementação, disciplinado por regulamento específico.

Outra inovação foi a instituição das Atividades de Formação Complementar (AFC), que se constituem em ações paralelas ao desenvolvimento das disciplinas curriculares, cujos objetivos consistem em flexibilizar o currículo pleno do Curso. Desse modo, possibilita aos acadêmicos a ampliação dos conteúdos curriculares mediante a realização de atividades de ensino, pesquisa e extensão, tais como: participação em cursos e palestras da área contábil e afins, assistência de defesa de TCC, publicação e comunicação de trabalhos científicos, monitorias, realização de estágios curriculares não obrigatórios, entre outras. As AFCs deverão ser cumpridas no transcorrer do curso com execução regulamentada.

A Matriz Curricular nº 5, em vigor desde o 2º semestre de 2009, atende aos campos interligados de formação básica, profissional e teórico-prática, em consonância com a Resolução nº 10/2004/CNE/CES.

Os conteúdos de formação básica objetivam proporcionar aos acadêmicos uma estrutura básica de conhecimentos teóricos integrados com outras áreas do saber, porém indispensáveis na formação de consciência crítica e profissional. Além disso, buscam garantir a interdisciplinaridade, entendida não só como a interação teoria e prática ou entre as disciplinas do Curso, mas contato com outras áreas de saberes que permitam visão de mundo e, por consequência, entendimento das necessidades sociais para a completa formação acadêmica.

Os conteúdos que compõem a formação profissional visam proporcionar aos acadêmicos os conhecimentos atinentes aos diversos ramos da Contabilidade, de maneira sistematizada, relacionando-os entre si.

A formação teórico-prática tem por objetivo formar profissionais para o mercado de trabalho, com intuito de aproximar a realidade da atividade profissional nos espaços de ensino aprendizagem, fazendo com que esta realidade se torne significativa para o acadêmico, fornecendo elementos de maior segurança para o exercício da profissão.

A Matriz Curricular nº 5 apresenta conteúdos em conformidade com os objetivos do Curso e com a proposta do perfil profissional do egresso, que é embasado em competências, englobando: conhecimentos, habilidades e atitudes, ofertando disciplinas sintonizadas com as áreas de formação e atuação do Contador. Dessa forma, além das disciplinas de formação básica, profissional e teórico-práticas, propõe atividades e práticas pedagógicas integradoras, tais como: Atividades de Formação Complementar (AFC), PIO (Processo Interdisciplinar Orientado), Estágio Curricular Obrigatório e Atividades Práticas Específicas (APE).

As APEs consistem em ações extraclasse concomitantes ao desenvolvimento de disciplinas curriculares, previamente selecionadas para esse fim, visando consolidar e complementar conteúdos de disciplinas que contemplem essa prática pedagógica em suas ementas, objetivando agregar novos conhecimentos advindos fora do ambiente da sala de aula, como, por exemplo, pesquisa observacional (filmagem, fotografia, acompanhamento *in loco*, etc.); descrição de fluxograma (de atividades, processo, etc.); entrevistas; questionários; pesquisa documental (em sítios eletrônicos e documentos de organizações). As APEs possuem caráter de obrigatoriedade (120 horas-relógio) e devem ser desenvolvidas pelos acadêmicos de maneira planejada conforme regulamento específico.

Dessa forma, a Matriz Curricular nº 5 possui duração mínima de 9 (nove) semestres, com carga horária total de 3.000 horas-relógio. Possui uma estrutura curricular inovadora, desvinculada da rigidez hierárquica de disciplinas e pré-requisitos, a qual privilegia o processo ensino-aprendizagem em sua essência, considerando o Projeto Pedagógico do Curso, e também a relevante função educacional e social vislumbrada pela Universidade.

### 4.3 A PESQUISA NO CURSO

As políticas da Universidade estabelecem que a pesquisa pode ser desenvolvida em: a) programas institucionais, como Grupos de Pesquisa (GP) e Programas de Iniciação Científica (PIC); b) programas *stricto sensu*;

e c) cursos de especialização e graduação. Logo, norteiam as atividades de pesquisa realizadas pelo curso.

Para os cursos de graduação, a Unesc considera os Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) como uma modalidade de iniciação científica com o intuito de iniciar o estudante na pesquisa.

O Programa de Grupos de Pesquisa (GP) financia atividades de GPs cadastrados no CNPq com recursos próprios da Unesc, mediante edital específico.

Os PICs correspondem às propostas de ações para execução das atividades de pesquisa, tais como: a) Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica Pibic/CNPq/Unesc, da Unesc em conjunto com o CNPq; b) Programa de Iniciação Científica do Artigo 170 (PIC-170), com bolsas financiadas com recursos do artigo 170 da Constituição Estadual. Destaca-se que essas propostas são aprovadas mediante editais específicos.

### 4.3.1 Trabalho de Conclusão de Curso

Em que pese as Diretrizes Curriculares Nacionais considerarem o TCC um componente curricular opcional, estabelecem que, ao optar pela sua oferta, a IES deve redigir e aprovar regulamentação específica que contemple sua execução, os critérios, procedimentos e mecanismos de avaliação e as diretrizes para sua elaboração (BRASIL, 2004).

Nesse sentido, a execução do TCC no Curso de Ciências Contábeis da Unesc é regulamentada pelas Resoluções nº 66/2009/Câmara de Ensino de Graduação e nº 24/2013/Unacsa.

O TCC foi inserido no curso com a implantação da Matriz Curricular nº 3, em 1994, com os objetivos de: a) avaliar as habilidades e competências dos alunos de escrever e de se expressar; b) incentivar o estudo de problemas regionais, a prática da investigação científica, a produção acadêmica e a capacidade de expressão oral e escrita.

O TCC, com carga horária de 180 horas-relógio, é elaborado na 9ª fase, com base no Projeto de TCC desenvolvido na 8ª fase; possui regulamentação própria, com critérios, procedimentos e mecanismos de avaliação e diretrizes técnicas para sua elaboração.

O Quadro 2 expõe as linhas de pesquisa e suas abordagens descritas pelo Regulamento do TCC do Curso:

Quadro 2 – Linhas de pesquisa e suas abordagens

<b>LINHAS DE PESQUISA</b>	<b>ABORDAGEM</b>
Contabilidade Financeira	<ul style="list-style-type: none"><li>• Usos e usuários da contabilidade financeira</li><li>• Demonstrações contábeis</li><li>• Análise das demonstrações contábeis</li><li>• Contabilidade internacional</li></ul>
Contabilidade Ambiental e Responsabilidade Social	<ul style="list-style-type: none"><li>• Contabilidade ambiental</li><li>• Gestão ambiental</li><li>• Gestão de responsabilidade social</li><li>• Demonstração de valor adicionado e balanço social</li></ul>
Contabilidade Governamental	<ul style="list-style-type: none"><li>• Contabilidade governamental</li><li>• Gestão de recursos públicos</li><li>• Lei responsabilidade fiscal</li><li>• Contabilidade do terceiro setor</li></ul>
Contabilidade de Custos	<ul style="list-style-type: none"><li>• Princípios e métodos de custeio (absorção, variável, ABC e UEP)</li><li>• Sistemas de custeio</li><li>• Gestão estratégica de custos</li><li>• Custos para a decisão</li></ul>
Contabilidade Tributária	<ul style="list-style-type: none"><li>• Contabilidade fiscal</li><li>• Planejamento tributário</li><li>• Gestão tributária</li><li>• Direito previdenciário e trabalhista</li></ul>
Contabilidade Gerencial	<ul style="list-style-type: none"><li>• Sistemas de informações, controle interno e de gestão</li><li>• Planejamento e orçamento empresarial</li><li>• Controladoria e governança corporativa</li><li>• Finanças pessoais e corporativas</li></ul>
Auditoria, Perícia e Investigação Contábil	<ul style="list-style-type: none"><li>• Normas de Auditoria</li><li>• Auditoria interna e externa</li><li>• Perícia Contábil</li><li>• Responsabilidade do auditor e do perito-contador</li></ul>

Formação e Exercício Profissional

- Formação Profissional
- Responsabilidade social do profissional de contabilidade
- Ética do profissional de contabilidade
- Avaliações do processo ensino-aprendizagem

Fonte: Elaborado pelos autores.

Destaca-se que as linhas de pesquisas definidas pelo curso estão em consonância com as políticas de pesquisa da Universidade, sobretudo com o tema Desenvolvimento Socioeconômico e Político. Esse tema busca a realização de pesquisas que abranjam o desenvolvimento socioeconômico, a inovação e a aplicação de conhecimentos, de forma sustentável, objetivando atender às demandas da sociedade.

O estudo de Pereira, Ritta e Cittadin (2014) sobre a produção científica do curso, entre o período de 2000 a 2013, evidenciou que os principais temas pesquisados foram: a) contabilidade gerencial, correspondendo a 29,21%; b) contabilidade tributária, equivalente a 20,59%; c) contabilidade financeira, com representação de 14,27%; e d) contabilidade de custos, perfazendo 11,11%, dos 1.044 trabalhos disponíveis em meio digital.

Nota-se que esses resultados convergem com o enfoque gerencial desejado para o egresso do curso e estão aderentes às estruturas curriculares propostas pelos organismos internacionais IFAC, ISAR/UNCTAD, AICPA e AECC e pelas Diretrizes Curriculares Nacionais. A área tributária ainda apresenta-se forte na iniciação científica, pois na região a empregabilidade é alta nessa especificidade da Contabilidade, além da carga tributária nacional ser elevada.

De acordo com as políticas de pesquisa da Unesc, os trabalhos de conclusão de curso são considerados uma modalidade de iniciação científica. Nesse sentido, acredita-se que o TCC foi a primeira ação concreta tomada pelo curso para incentivar o desenvolvimento da pesquisa. A partir disso, novas ações surgiram resultando na constituição de grupos de pesquisa, conforme se apresenta no tópico seguinte.

### 4.3.2 Constituição dos Grupos de Pesquisa

O ingresso de professores do Curso em programas de pós-graduação *stricto sensu* a partir do ano de 2007 e a integração, sobretudo da pro-

fessora Rosimere Alves, contadora com mestrado em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), fomentou a ampliação das pesquisas.

Existem atualmente dois Grupos de Pesquisa (GP): Núcleo de Estudos Contábeis (NECON) e Núcleo de Estudos em Gestão Organizacional (NEGEO), ambos certificados pela Unesc no CNPq.

O Necon foi criado em 2007 e, em 2014, passou por reestruturação, mantendo como foco de pesquisa a área de Ciências Sociais Aplicadas, com as seguintes linhas: a) Ensino e Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas; b) Contabilidade Gerencial; c) Gestão do Conhecimento; e d) Terceiro Setor e Responsabilidade Socioambiental.

Durante esses anos, o GP aprovou projetos de pesquisas fomentados pela Universidade, os quais resultaram na produção de artigos científicos e na publicação de livro, com o título “Contabilidade de Gestão”, em 2013.

O Negeo foi criado em 2014 e possui como objetos de pesquisas as instituições privadas, públicas e não governamentais (terceiro setor). Por meio de trabalhos teóricos e teórico-empíricos, procura investigar e contribuir para as seguintes temáticas: Controle e Evidenciação e Mensuração de Desempenho e de Valor.

Os GPs apresentam características interdisciplinares, uma vez que são constituídos por professores e alunos do curso de Ciências Contábeis e docentes de outros cursos como, por exemplo, Administração de Empresas e Direito.

Atualmente, os GPs possuem dois projetos em andamento aprovados pelo Edital nº 59/2014-2016, da Unesc. O Necon tem como proposta verificar a aderência dos conteúdos curriculares e do perfil do egresso dos cursos de Ciências Contábeis das universidades do estado de Santa Catarina com as Diretrizes Curriculares e os conteúdos aferidos no Enade e no Exame de Suficiência. O Negeo busca investigar o perfil da produção científica sobre gestão estratégica de custos nos principais eventos e periódicos nacionais da área de administração e contabilidade no período de 1993 a 2013.

Anualmente, são aprovados projetos referentes ao Pibic/Unesc, com temas vinculados às linhas de pesquisa dos grupos. Esses projetos contam com a participação de docentes e discentes do curso como orientadores e bolsistas, respectivamente. Têm-se como exemplos os projetos: a) Estágio curricular obrigatório: um panorama do curso de Ciências Contábeis da

Unesc (2012); b) O panorama da contabilidade de custos nas organizações da região do Extremo Sul Catarinense (2013); e c) Mapeamento da Gestão de Tesouraria (2013). Em 2012, foi aprovado um projeto no PIC 170 denominado Mapeamento da Função Financeira nas organizações da AMREC.

No ano de 2014, os integrantes dos GPs Necon e Negeo, sentindo a necessidade de veiculação de maneira mais ampla das pesquisas sobre temas relativos às Ciências Contábeis e suas correlações, lançaram edital de chamada de artigos para publicação do livro eletrônico “Saberes Contábeis – Volume I”. Essa obra, composta por doze artigos, é de autoria dos pesquisadores dos GPs da Unesc e de outras IES, e reflete uma ação efetiva da construção e socialização dos conhecimentos.

#### 4.4 A EXTENSÃO

Primando pela indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, o curso articula a extensão com o ensino e a pesquisa na medida em que participa, com seus professores e acadêmicos, de ações e projetos de extensão fomentados pelo próprio curso e pela Universidade.

Para exemplificar a articulação entre ensino e extensão, cita-se a ação extensionista Imposto de Renda Praça vinculada à disciplina Contabilidade Tributária III, realizada em parceria com o Conselho Municipal dos Direitos da Criança e Adolescente de Criciúma – SC. A ação anual tem por finalidade orientar os contribuintes do Imposto de Renda da Pessoa Física, no preenchimento da declaração de ajuste anual, bem como a possibilidade de efetuar doações ao Fundo da Infância e Adolescência (FIA).

As Atividades Práticas Específicas (APE), contempladas em 30 disciplinas, também oportunizam a articulação do ensino com a extensão. Em alguns casos, na execução dessas atividades, ocorrem sugestões de melhorias para a gestão das organizações objetos de estudo, vinculadas aos conteúdos ministrados em sala de aula. Citam-se como exemplos: elaboração de planejamento tributário em relação ao PIS e a COFINS; desenvolvimento de um plano estratégico; desenvolvimento e apresentação de fluxograma do processo produtivo; entre outras.

Na disciplina de Sociologia são realizadas ações de cunho social inseridas no Projeto de Extensão Solidariedade da Unidade Acadêmica de Ciências Sociais Aplicadas (UNACSA). Nessa disciplina, um dos trabalhos solicitados requer que os alunos, em equipe, escolham uma organização

sem fins lucrativos para realizar três tipos de atividades: a) teóricas, mediante palestras sobre temas como direitos humanos, inclusão social de portadores de necessidades especiais no mercado de trabalho, motivação, educação financeira, planejamento financeiro familiar, economia solidária e responsabilidade ambiental; b) práticas, relacionadas à confecção de hortas, jardins, pintura de muros, reforma de equipamentos e parques de diversão, doação de livros e cestas básicas; e c) recreativas, como por exemplo, realização de teatro, oficinas de leitura, confraternização, entre outras.

A disciplina Estágio – Práticas Contábeis I, que tem por objetivo despertar o perfil empreendedor na elaboração de um projeto empresarial vislumbrando sua viabilidade, utiliza-se da *expertise* de empresários locais para auxiliar os acadêmicos, no momento da apresentação de seus projetos, com sugestões e contribuições de melhoria. Esse momento propicia o contato com questões reais, promove o *network* entre professores, alunos e empresários e fomenta novas parcerias, garantido o intercâmbio de conhecimentos entre a Universidade e o mundo do trabalho.

Ademais, outras ações são realizadas durante o ano letivo, como o Contabilizando Trote, que consiste na realização de atividades de integração entre calouros, a Universidade e o curso; o Contabilizando Saúde, uma caminhada de 10 km da Universidade até o Distrito de Caravaggio, em Nova Veneza – SC; e o Contabilizando Natal, que procura evidenciar o caráter social, com arrecadação e doação de brinquedos às crianças carentes da cidade.

Como exemplo de Projetos de Extensão com envolvimento de professores e acadêmicos do curso, tem-se: a) Programa de Orientação ao Pequeno Empreendedor; b) Educar para Empreender; e c) Economia Solidária e Autogestão – novas perspectivas para as costureiras do bairro Cristo Redentor; realizados até o ano de 2011. Para o período compreendido entre 2014 e 2016, estão em andamento os projetos: a) Finanças pessoais para escolas municipais do Território Paulo Freire; b) Assessoria na gestão, capacitação empresarial e empreendedorismo para empresas incubadas Incubadora Tecnológica de Ideias e Negócios do Iparque; e c) Ações para Empreendimentos de Economia Solidária – Rumo à Incubadora. Além disso, ocorre a participação ativa de professores junto ao Núcleo de Empreendedorismo da Unesc, um projeto institucional que tem por missão promover uma educação empreendedora em benefício do desenvolvimento econômico, social e ambiental.

Essas ações e projetos de cunho extensionista permitem a integração com o ensino e a pesquisa, uma vez que os temas discutidos nas disciplinas e/ou nos projetos têm a realidade como marco inicial e final. Assim, observa-se a realidade que se deseja atuar, identificam-se os principais pontos de ação, busca-se fundamentação teórica e, por fim, mobilizam-se os envolvidos para a execução da ação. Como resultado, as ações e os projetos de extensão são descritos nos relatórios finais, resumos ou artigos científicos, tonando-se, em alguns casos, temas para Trabalhos de Conclusão de Curso.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Unesc foi criado no ano de 1975 devido à demanda da região, que necessitava de Contadores para atuar nas organizações. Desde sua implantação, houve a preocupação constante em atender às exigências do mercado de trabalho, por isso, na definição dos conteúdos curriculares, buscava-se a adequação às normatizações dos órgãos competentes.

Após longo período, o curso, preocupado apenas com o ensino e com a implantação da Universidade, em 1997, reafirmou a necessidade de reflexões e discussões sobre as temáticas da área, visando à construção de conhecimentos e desenvolvimento de habilidades como expressão oral e escrita. No âmbito nacional, naquela época, estavam ocorrendo discussões acerca da iniciação científica mediante os trabalhos de conclusão de cursos. Assim, antes mesmo da implantação da Universidade, o curso foi pioneiro na inserção do TCC como componente curricular oportunizando a investigação científica.

Verificou-se, portanto, que os conteúdos programáticos propostos pelo curso convergem com os padrões estabelecidos por organismos internacionais, bem como com as Diretrizes Curriculares Nacionais. As disciplinas de caráter gerencial que compõem a matriz, tais como Governança Corporativa, Contabilidade Gerencial, Análise de Custos, Orçamento Empresarial, Projetos Empresariais, Contabilidade, Meio Ambiente e Responsabilidade Social e os estágios curriculares obrigatórios, vêm ao encontro das exigências que o mercado de trabalho requer. Além disso, por meio das práticas pedagógicas implementadas, como PIO, AFC, APE, o curso visa oportunizar o desenvolvimento de competências necessárias ao Contador.

Também as atividades de pesquisa estão se consolidando não só pelo desenvolvimento de TCCs, mas também por meio dos trabalhos reali-

zados pelos GPs Necon e Negeo. As ações de extensão, mesmo incipientes, buscam a integração com o ensino e a pesquisa.

Deixa-se como sugestão para futuras pesquisas ampliar as investigações dessa natureza, uma vez que contribuem para melhoria da qualidade do processo de ensino-aprendizagem.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. *Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931*. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20158-30-junho-1931-536778-publicacaooriginal-34450-pe.html>>. Acesso em: 21 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996*. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. *Resolução CNE/CES nº 10/2004, de 16 de dezembro de 2004*. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. 2004. Disponível em: <[http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10\\_04.pdf](http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. *Resolução CFE nº 3, de 3 de novembro de 1992*. Fixa os mínimos de conteúdo e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis.

CORRÊA, Henrique L.; CAON, Mauro. *Gestão de serviços, lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes*. São Paulo: Atlas, 2002.

DUCIONI, Marilene Netto. *Evolução do Curso de Ciências Contábeis da UNESCO*. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2005.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

OTT, Ernani; PIRES, Charline Barbosa. Estrutura curricular do Curso de Ciências Contábeis no Brasil *Versus* Estruturas curriculares propostas por organismos internacionais: Uma análise comparativa. *Revista Universo Contábil*, Furb, v. 6, n. 1, p. 28-45, jan./mar. 2010.

PANOSSO, Alceu *et al.* *Aspectos legais na elaboração e implementação do projeto pedagógico para o curso de Ciências Contábeis*. Disponível em: <[http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais\\_2006\\_arquivo\\_10.pdf](http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais_2006_arquivo_10.pdf)>. Acesso em: 12 ago. 2014.

PELEIAS, Ivam Ricardo *et al.* Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 18, jun. 2007. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772007000300003&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772007000300003&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 03 ago. 2014.

PEREIRA, Beatriz da Silva; RITTA, Cleyton de Oliveira; CITTADIN, Andréia. Análise da produção científica sobre custos no Curso de Graduação em Ciências Contábeis da UNESC do período de 2000 A 2013. In: IV SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS. *Anais...* 2014, Criciúma - SC. Disponível em: <<http://periodicos.unesc.net/index.php/seminariocsa/article/viewFile/1458/1380>>. Acesso em: 21 ago. 2014.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999. 334p.

ROCHA, Daiane Claro. Perfil e *Percepção dos discentes do Curso de Ciências Contábeis UNESC 2014*. 2014. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2014.

ROVER, Ardinete; LANGE, Dorvalina. O estágio curricular como instrumento necessário a formação profissional do contador. *Revista Roteiro*, Joaçaba, v. XXI, p. 33-60, jul./dez. 1998.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da; MARTINS, Wilson Thomé Sardinha. *História do pensamento contábil: com ênfase na história da contabilidade brasileira*. Curitiba: Juruá, 2006.

SILVA, João Luiz da; MENDONÇA, Janete de Fátima. O ensino da contabilidade por projetos: uma aplicação da multidisciplinaridade. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, ano 2, v. 1, n. 4, p. 99-119, jul./dez. 2005.

UNESC. *Projeto Político Pedagógico*. 2010. Disponível em: <<http://www.unesc.net/portal/resources/documentosoficiais/4475.pdf>>. Acesso em: 7 jan. 2013.



# COMPETÊNCIAS EMPREENDEDORAS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

---

## **Suzete Antonieta Lizote**

Doutora em Administração e Turismo pela Univali.  
Professora do Curso de Ciências Contábeis da Univali.  
lizote@univali.br

---

## **Miguel Angel Verdinelli**

Doutor em Ciências pela USP.  
Professor do Programa de Pós-Graduação em Administração da  
Univali. nupad@univali.br

---

## **José Carlos Terres**

Mestre em Contabilidade pela FGV.  
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis – Univali.  
jcterres@terra.com.br

---

## **Luciane da Veiga**

Especialista em Perícia Contábil e Auditoria pela Univali.  
Professora do Curso de Ciências Contábeis – Univali  
luciane.veiga@univali.br

## **RESUMO:**

O estudo teve como objetivo investigar quais as competências empreendedoras, conforme abordagem de Lenzi (2008), estão presentes nos colaboradores de uma empresa catarinense prestadora de serviços contábeis e como elas se relacionam entre si. Caracteriza-se como uma pesquisa de natureza descritiva, correlacional e explicativa. Os dados foram levantados com questionário de autopreenchimento e processados com técnicas estatísticas univariadas e multivariadas. Os resultados permitiram assinalar que, dos conjuntos das competências empreendedoras, o planejamento e monitoramento sistemático (PMS) é a competência mais bem relacionada com as outras.

## **PALAVRAS-CHAVE:**

Competências empreendedoras. Empreendedorismo corporativo. Serviços contábeis.

## 1 INTRODUÇÃO

As frequentes mudanças no ambiente dos negócios fazem com que as organizações precisem estar prontas para enfrentá-las e, nesse sentido, o fator humano é tido como uma das condições mais importante. É necessário poder contar com pessoas comprometidas, capazes de perceber e buscar oportunidades. Isto implica desenvolver suas competências empreendedoras, fomentando um comportamento intraempreendedor, que contribua para o desempenho desejado, tanto pessoal quanto organizacional.

As empresas que conseguem resultados são aquelas que também possuem indivíduos idealizando e desenvolvendo projetos inovadores. Esses funcionários têm competências empreendedoras e, se munidos de suporte apropriado, destacam-se pelas suas realizações. São os empreendedores corporativos que visualizam a entidade como o local onde podem ser desenvolvidas e aperfeiçoadas suas competências e, em consequência, sentem-se pessoalmente gratificados e parte integrante da organização (DORNELAS, 2003).

Dessa forma, argumenta-se que os objetos que compõem qualquer empresa não a fazem funcionar nem atingir seus objetivos, mas sim seus empregados. Ou seja, as pessoas constituem a essência de todas elas e, em se tratando de escritórios de contabilidade, o modelo gerencial para tais organizações, para alcançar indicadores satisfatórios de qualidade, também requer competências individuais, comportamentais e técnicas.

As competências exigidas antigamente não são mais suficientes para as entidades. Torna-se necessário que o colaborador apresente atitudes empreendedoras, ou seja, deve ser inovador, criativo, persuasivo e ousado. O termo intraempreendedorismo surgiu na década de 1980 como uma decorrência natural do empreendedorismo, por meio do consultor de administração Gifford Pinchot, o qual, em 1989, definiu os empreendedores internos como sonhadores que concebem como transformar uma ideia em realidade lucrativa (CHER, 2008).

Os intraempreendedores são aqueles que, segundo Ferraz *et al.* (2007), promovem a inovação de qualquer tipo dentro da empresa, em qualquer momento e lugar. Os autores também argumentam que o custo de se perder talentos empreendedores costuma ser maior do que o da simples perda de um técnico qualificado ou de um elemento eficaz em uma área específica.

O empreendedorismo corporativo, segundo Seiffert (2005), é um conjunto de ações organizacionais de renovação estratégica, criação, inovação e geração de novos negócios com a participação de empreendedores internos. No Brasil, o Instituto Brasileiro de Intraempreendedorismo (IBIE) foi a primeira organização voltada para o estudo, aplicação e a disseminação dos conceitos, sendo afiliada a *Pinchot & Company* dos Estados Unidos, uma das maiores autoridades mundiais em relação ao assunto em questão.

Atualmente, as empresas vêm se reestruturando e repensando seus processos de trabalho, principalmente devido às pressões do mercado, provindas dos consumidores, concorrentes, fornecedores, governos e, principalmente, das variáveis do macroambiente. Essas reestruturações objetivam o aumento da eficiência, com o intuito de melhor atuar neste ambiente competitivo, garantindo sua sobrevivência e desenvolvimento no mercado. Nesse processo, as organizações empreendedoras devem desenvolver sua cultura intraempreendedora, enquanto os empregados que possuem tais competências devem ter reconhecimento e ser incentivados a que as lapidem ao amparo da cultura organizacional (DORNELAS, 2003).

O contexto da nova economia evidencia um cenário transformador, devendo os empreendimentos adaptar-se com rapidez para a continuidade do seu desenvolvimento, trabalhando, dessa forma, na busca contínua de competências voltadas a satisfação das necessidades internas e externas. “Muitas mudanças ocorreram na profissão contábil principalmente na última década, onde a contabilidade adquire um papel de importância e relevância entre as organizações públicas e privadas” (CARNEIRO, 2013, p. 18).

Nas empresas, os contadores ocupam uma posição estratégica, pois as suas atividades estão relacionadas com o planejamento, o acompanhamento da execução e com os controles financeiros e operacionais. Por sua parte, os próprios escritórios de serviços contábeis são organizações que necessitam ter colaboradores que possuam competências empreendedoras, o que instiga a buscar respostas à seguinte questão de pesquisa:

*Quais competências empreendedoras se reconhecem nos funcionários de uma empresa prestadora de serviços contábeis?*

No intuito de dar resposta a tal questionamento, escolheu-se uma das maiores empresas prestadoras de serviços contábeis da região do Vale do Rio Itajaí, no Estado de Santa Catarina, que entre seus clientes atende importadoras, exportadoras e organizações que efetuam ambas as opera-

ções. Por sua vez, estabeleceu-se como objetivo geral deste estudo identificar as competências empreendedoras dos funcionários do escritório de contabilidade e analisar o relacionamento entre elas, a ser obtido a partir dos seguintes objetivos específicos:

1. Identificar as competências empreendedoras segundo o modelo de Cooley (1990, 1991), validado por Lenzi (2008).
2. Mensurar as relações que as competências identificadas apresentem entre si.

O artigo está estruturado em seis seções, iniciando com esta introdução. A segunda seção apresenta a síntese da discussão teórica sobre empreendedorismo corporativo e competências empreendedoras; a abordagem metodológica é apresentada na seção seguinte; as análises e discussão dos dados estão evidenciadas na seção quatro. Na quinta, são feitas as considerações finais da pesquisa e, por último, é disponibilizado o referencial bibliográfico.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 EMPREENDEDORISMO CORPORATIVO

A ênfase no empreendedorismo no mundo dos negócios tem conduzido as empresas a desenvolverem internamente essas atividades. O empreendedor corporativo, ou seja, o indivíduo que age dentro do ambiente organizacional com características empreendedoras, é o colaborador que se destaca por suas competências e seu comportamento, sendo parte integrante da instituição (ANTONCIC; HISRICH, 2003).

Temas como empreendedorismo corporativo e intraempreendedorismo têm sido muito debatidos, no entanto, destaca-se a ausência de consenso sobre suas definições. Vários autores consideram esses termos sinônimos. Oliveira, Filion e Chirita (2008) estudaram as linhas de pesquisas sobre intraempreendedores e organizações empreendedoras por meio de um levantamento de 1996 a 2006, e para eles esses termos são conceitos similares.

Longenecker e Schoen (1975) estabeleceram três componentes essenciais do empreendedorismo corporativo:

- 1) Inovação: o empreendedorismo está associado à ação inovadora ou criativa e envolve a criação de produtos, serviços, processos,

- negócios, mercados, alternativas de materiais e mudanças estruturais na organização;
- 2) Autonomia: o empreendedor deve gozar de autonomia para tomar a decisão pelo uso de recursos, estabelecimento de objetivos, escolha de estratégias de ação e busca de oportunidades relevantes;
  - 3) Propensão a tomar riscos: toda iniciativa empreendedora envolve algum grau de risco. Quanto maior o fator de inovação, maior é a incerteza, componente fundamental do risco, junto ao fator probabilidade.

Na concepção de Antoncic e Hisrich (2003), o estudo do intraempreendedorismo envolve três áreas de concentração: 1) intraempreendedor individual, que estuda as características individuais do intraempreendedor (objeto de estudo desta pesquisa); 2) formação de novos empreendimentos, que aborda os seus tipos, sua posição na corporação e o ambiente interno da corporação; e, 3) organização empreendedora, que trata as características de tais organizações.

O empreendedor corporativo é o colaborador que se destaca no ambiente organizacional, ou seja, é parte integrante da organização. Os intraempreendedores são agentes de mudanças, pois são indivíduos que possuem ideias e as transformam em realidades rentáveis à empresa. Pinchot (1985) já destacava que os empreendedores internos são dotados de qualidades diferenciadas e que as características percebidas realçam o perfil de inovador. Esse autor pontua que são aqueles que, a partir de uma ideia, recebendo liberdade, incentivo e recursos da empresa onde trabalham, dedicam-se entusiasticamente em transformar essa ideia em um produto de sucesso.

Wunderer (2001) considera o intraempreendedor um colaborador da empresa que inova, identifica e cria oportunidades de negócios, monta e coordena novas combinações ou arranjos de recursos para agregar valor. Essa assertiva complementa o conceito desenvolvido por Pryor e Shays (1993), que apontaram o intraempreendedorismo como a criação de um ambiente no qual a inovação pode florescer e transformar pessoas comuns em empreendedoras de sucesso que assumem responsabilidades e papéis dentro da empresa.

Filion (2004) salienta que, para serem intraempreendedoras, as pessoas devem ter um alto nível de compromisso com o que fazem e devem ser capazes de sustentar a continuidade da ação que iniciam.

Pinchot e Pellman (2004) complementam a ideia argumentando que os empreendedores corporativos, enfatizam a inovação, possuem visão sistêmica da organização como um todo, são eles que impulsionam os processos em busca de resultados. Hisrich e Peters (2004) e Hashimoto (2009), por sua vez, enxergam o intraempreendedorismo como uma concepção ainda mais ampla da gestão moderna relacionada com a ação empresarial em ambientes de elevada competição, o que inclui a ação das pessoas sobre os processos de trabalho ou qualquer outra ação que tenha impactos sobre os resultados organizacionais e sustentem diferenciais competitivos.

Nessa mesma linha de pensamento, Duarte, Ferraz e Mascena (2011) argumentam que o empreendedorismo corporativo representa uma configuração organizacional na qual se busca desenvolver comportamentos empreendedores nas pessoas de forma a contribuir para a sustentação de vantagens competitivas. Entende-se, dessa forma, que para prosperar, ou até para sobreviver no contexto de grandes mudanças no ambiente dos negócios, as atividades relacionadas à área de recursos humanos têm procurado uma gerência alinhada com as necessidades estratégicas da organização, que evidencie resultados de maneira prática e eficiente. Por tanto, identificar intraempreendedores entre os colaboradores é uma tarefa de relevância nessa área dentro das organizações.

## 2.2 COMPETÊNCIAS EMPREENDEDORAS

As interpretações sobre competência têm como base as concepções de diferentes áreas das ciências humanas e sociais, a partir das quais fundamentos e conceitos são elaborados. Entre os modelos, destaca-se aquele que considera que a competência precisa ser observada na ação para ser identificada e compreendida. E, como resultado da sua expressão, permite ver a maneira como o sujeito articula seus recursos para enfrentar situações de trabalho e de sua vida pessoal. Pode assim ser entendida como um construto que engloba diferentes traços de personalidade, habilidades e conhecimentos.

Prahalad e Hamel (1990) explicam que, numa visão organizacional, competência seria a capacidade de combinar, misturar e integrar recursos, produtos e serviços. Le Boterf (1997, 2003) afirma que não se resume a um estado ou um conhecimento que se tem e nem é resultado de treinamento. Para ele, a competência é um conceito em construção que se baseia nas características do indivíduo e surge no contexto profissional.

Durand (2006) define competência como uma ampla combinação de características pessoais, habilidades e conhecimentos que acabam resultando em comportamentos que podem ser avaliados e observados. Na concepção de Nassif, Andreassi e Simões (2011, p. 38), podem ser entendidas “como um último nível da característica de um indivíduo, abordando diferentes traços de personalidade, habilidades e conhecimentos, que partem das influências de experiências, treinamentos, educação, família e outras variáveis demográficas”. Nesse mesmo sentido, Paiva Jr. *et al.* (2006) afirmam que as competências são necessárias nos níveis individuais, grupais, organizacionais e societários e que as competências empreendedoras refletem ações eficazes do dirigente de perfil empreendedor, enquadrando-se no nível individual.

Segundo Snell e Lau (1994), competências empreendedoras consistem na junção de competências e ações empreendedoras, por tratarem-se de um corpo de conhecimentos, motivações ou direcionamentos, atitudes ou visões, que podem, de diferentes formas, contribuir para o pensamento ou ação efetiva do negócio. Man e Lau (2000), por sua vez, consideram-nas um tipo de características superiores que faz com que o indivíduo se destaque, por diferentes traços de personalidade, habilidades e conhecimentos, que se manifestam na atitude. O que é complementado por Le Boterf (2003), ao dizer que esses traços são influenciados pela sua educação tradicional e familiar, assim como pela sua experiência.

As competências empreendedoras, para Antonello (2005), são um conjunto de habilidades e atitudes que viabilizam um indivíduo imprimir sua visão, estratégias e ações na criação de valor tangíveis e intangíveis para sociedade. Nessa mesma linha de pensamento, Lenzi (2008) e Lenzi *et al.* (2011) argumentam que são originadas por resultados constantes dos empreendedores corporativos. Lenzi (2008, p. 46) afirma que “Assim como uma pessoa pode lapidar suas próprias competências, um empreendedor pode construir e adequar suas individualidades a fim de criar uma competência empreendedora”.

Mitchelmore e Rowley (2010), por meio de uma revisão teórica, organizaram um quadro com quatro categorias de análise das competências empreendedoras, sendo elas:

- 1) negócios e competências gerenciais: foco no desenvolvimento de recursos, aspectos operacionais e estratégicos;
- 2) competências e relações humanas: foco na cultura, liderança e pessoas;

- 3) competências conceituais e de relacionamento: foco na comunicação, relacionamento com *stakeholders* e tomada de decisão, e;
- 4) competências empreendedoras: foco na inovação.

Schmitz (2012, p. 73), com base em Rosa e Lapoli (2010), adotou como conceito de competência empreendedora “comportamento, habilidade e atitude de um indivíduo que, diante de situações críticas de trabalho, motiva-se à busca de soluções, que irão resultar em benefício institucional e satisfação da necessidade de realização do indivíduo”.

Para desenvolvimento de estudos sobre o tema, foram criadas várias classificações, entre as quais, nesta pesquisa, se escolheu usar a empregada por Lenzi (2008), que se fundamenta nos trabalhos de Cooley (1990, 1991). Nesse modelo, destacam-se dez condutas empreendedoras, reunidas em três conjuntos: o de realização, o de planejamento e o conjunto de poder. Sua mensuração se faz por trinta indicadores, equitativamente repartidos para cada competência.

Esse modelo atualmente é utilizado pelo PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento e também pelo Sebrae – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, para programas de capacitação dos empreendedores, como o Empretec – Programa para Empresários e Futuros Empreendedores.

As dez competências empreendedoras e suas trinta definições operacionais de comportamentos serão utilizadas no presente trabalho para investigar quais são competências empreendedoras, desenvolvidas pelos funcionários de uma empresa prestadora de serviços contábeis do Estado de Santa Catarina. Considera-se que as competências individuais possibilitam aos gestores reconhecer e atuar perante as oportunidades de inovação assumindo os riscos inerentes.

### 3 METODOLOGIA

Diante dos critérios adotados, o artigo pode ser conceituado como uma pesquisa quantitativa e de natureza aplicada, por buscar um aproveitamento prático do caso pesquisado (GOLDENBERG, 1999). Além disso, as características do estudo o posicionam como de objetivo descritivo e os procedimentos técnicos foram a pesquisa bibliográfica, estudo de caso e o levantamento, ao interrogar de forma direta os indivíduos foco da análise (BARROS; LEHFELD, 1986; VERGARA, 2004)

A parte de descrição das competências foi adaptada do instrumento de pesquisa utilizado por Lenzi (2008). Trata-se de um questionário com trinta perguntas, a serem respondidas numa escala do tipo Likert de cinco pontos, que permite a identificação de dez competências, separadas em três conjuntos:

- a) *realização*: este conjunto abrange cinco competências empreendedoras, busca de oportunidades e iniciativa (BOI), correr riscos calculados (CRC), exigência de qualidade e eficiência (EQE), persistência (PER) e comprometimento (COM);
- b) *planejamento*: composto por busca de informação (BDI), estabelecimento de metas (EDM), e planejamento e monitoramento sistemático (PMS); e
- c) *poder*: este conjunto envolve persuasão e rede de contatos (PRC), e independência e autoconfiança (IAC).

A partir dessas competências, este artigo buscou identificar aquelas mais comuns aos funcionários da empresa objeto de estudo. Cabe ressaltar que a pesquisa foi de autoavaliação, diferentemente da encontrada em Lenzi (2008), na qual os empreendedores eram avaliados pelos seus pares. Foram ainda efetuadas algumas perguntas relativas às características pessoais dos entrevistados, como: gênero, tempo de trabalho e idade. O número total de funcionários na data da pesquisa (dezembro de 2013) era de 132, dos quais 97 responderam o instrumento de pesquisa. O questionário foi aplicado *in loco* pelos pesquisadores. Nas respostas, houve doze dados faltantes, os que foram preenchidos pela mediana da coluna correspondente.

Inicialmente, realizou-se a descrição dos dados a partir das frequências e, a seguir, se efetuaram diversas análises estatísticas multivariadas – análise de correspondências e de agrupamentos, e univariadas – análise de correlação e de variância unifatorial e de efeitos principais. Nas Anovas, quando houve diferenças significativas nas comparações simultâneas para as comparações pareadas, usou-se o teste de Scheffé. As técnicas multivariadas empregadas não têm pressupostos sobre normalidade ao igual que as correlações calculadas entre as competências. Por sua parte, a análise de variância com uma sola variável dependente é muito robusta frente à violação da normalidade e homocedasticidade (HARRIS, 1975), o que acontece em geral ao se utilizar escalas do tipo Likert. Os dados dos três itens relativos a cada competência foram somados e, desse modo, se utilizaram em todos os processamentos estatísticos.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados inicialmente analisados foram aqueles relacionados às características pessoais dos entrevistados. Com o uso da estatística descritiva, os resultados apontaram que os pesquisados são em sua maioria mulheres, com um total de 65 casos (67%), contra 32 homens, que representaram 33% da base final. Com relação ao tempo de trabalho, pode-se constatar que 76% dos pesquisados têm no máximo cinco anos de empresa, sendo que, destes, 42% tem até dois anos de serviços prestados. A idade média da amostra ficou em 23 anos.

Quanto às competências empreendedoras, inicialmente se avaliou que frequência tinha cada resposta da escala de cinco pontos usada, na qual 1 representava nunca; 2, raras vezes; 3, algumas vezes; 4, quase sempre; e 5, sempre. Os resultados se apresentam na Tabela 1.

Tabela 1 – Porcentagens para cada competência empreendedora foram assinaladas as opções: nunca, raras vezes, algumas vezes, quase sempre e sempre

REALIZAÇÃO					
	BOI	CRC	EQE	PER	COM
Nunca	11,68	8,25	3,44	6,87	1,72
Raras vezes	18,56	12,03	10,31	6,19	1,37
Algumas vezes	30,93	19,93	22,68	10,65	6,19
Quase sempre	20,96	27,15	40,89	25,09	27,15
Sempre	17,87	32,65	22,68	51,20	63,57
PLANEJAMENTO			PODER		
	BDI	EDM	PMS	PRC	IAC
Nunca	5,15	9,28	5,84	7,56	6,53
Raras vezes	11,34	5,15	8,93	8,59	10,65
Algumas vezes	20,27	25,09	24,05	18,56	20,62
Quase sempre	31,27	39,18	35,40	36,77	27,15
Sempre	31,96	21,31	25,77	28,52	35,05

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o conjunto de *realização*, que procura identificar ações de oportunidade e iniciativa, riscos calculados, qualidade e eficiência, persistência e comprometimento, destacam-se o comprometimento e a persistência que obtiveram os índices mais positivos, com 63,57% dos respondentes afirmando que sempre estão comprometidos, contra 1,72% que afirmam que nun-

ca e 51,2% dos funcionários que apontam sempre ser persistentes, contra 6,87% que indicam nunca. Os indicadores referentes à busca de oportunidade obtiveram índices pouco positivos, sendo que apenas 38,83% dos funcionários apontam sempre ou quase sempre ter tal conduta.

Percebe-se, contudo, que os índices gerais, obtidos nesse conjunto, são bastante positivos, visto que a média de funcionários que responderam sempre ou quase sempre serem comprometidos, criativos, persistentes, ousados e eficientes, em suas ações dentro da empresa, é de 65,84%. Isto vai de encontro ao estudo de Bastos (2008), ao afirmar que alcançar e atingir metas passa pelo grau de comprometimento organizacional dos membros de uma organização.

Observa-se que há coerência nas respostas, uma vez que comprometimento e persistência, que reúnem características bem similares, obtiveram índices altos acima de 75% para quase sempre e sempre. Para Meyer *et al.* (2010), os novos processos produtivos exigem que os trabalhadores sejam mais participativos, autônomos, com desenvolvida capacidade para trabalhos em equipe e, sobretudo, comprometidos com os resultados da organização a que pertencem.

Em relação ao conjunto de *planejamento*, o qual procura identificar as atitudes dos funcionários quanto à busca de informações, estabelecimento de metas e planejamento e monitoramento sistemático, os resultados indicam que os índices são menos satisfatórios que os encontrados no conjunto de *realização*.

Observa-se que os indicadores que mensuram o estabelecimento de metas foi o que obteve o menor percentual de respostas para sempre ou quase sempre, que foram assinaladas por 60,48% dos respondentes. Jones (1996) defende que, para incentivar a aquisição de novas competências e conhecimentos, além da utilização das habilidades e dos conhecimentos técnicos dos indivíduos, é preciso adotar uma abordagem de trabalho em equipe. Corroborar tal pensamento Munhoz (2011), que argumenta ainda que as competências individuais, quando empregadas no contexto organizacional, são fontes de inovação, transferência de conhecimento, mobilização de pessoas, aprendizado, além de agregarem valor econômico e social para uma organização, entre outros benefícios.

Os indicadores de busca de informação e planejamento e monitoramento sistemático, principais características dos funcionários nesse conjunto, obtiveram índices mais positivos, com 63,23% e 61,17%, respectivamente.

Para o conjunto de poder, última dimensão de competências empreendedoras, que analisa os índices sobre persuasão e rede de contatos, independência e autoconfiança, verifica-se que os índices alcançados nos dois grupos são positivos, com 65,29% dos respondentes afirmaram sempre ou quase sempre ter a competência PRC, e 62,20% afirmam sempre ou quase sempre ter independente e autoconfiança.

Os índices apresentados sugerem que a administração dessa empresa prestadora de serviços contábeis dá liberdade para o funcionário integrar e tomar decisões sem precisar se dirigir aos gerentes com frequência, o que estimula o desenvolvimento das competências.

A gestão de competências assume papel fundamental na administração de uma organização, conforme coloca Le Boterf (2003), adequar-se a essa realidade considerando o perfil de seus colaboradores e suas aspirações pessoais permitem elevar a motivação e o comprometimento e, conseqüentemente, alcançar as metas organizacionais definidas.

Também foi realizada a análise de correlação entre as dez competências dos funcionários. Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 – Matriz de correlações entre as competências empreendedoras

	BOI	CRC	EQE	PER	COM	BDI	EDM	PMS	PRC	IAC
BOI	1									
CRC	0,205 p=0,044	1								
EQE	0,580 p=0,000	0,161 p=0,116	1							
PER	0,145 p=0,156	0,670 p=0,000	0,251 p=0,013	1						
COM	0,205 p=0,044	0,335 p=0,001	0,291 p=0,004	0,320 p=0,001	1					
BDI	0,284 p=0,005	0,581 p=0,000	0,272 p=0,007	0,671 p=0,000	0,280 p=0,006	1				
EDM	0,160 p=0,118	0,072 p=0,484	0,240 p=0,018	0,125 p=0,223	0,045 p=0,663	0,199 p=0,050	1			
PMS	0,262 p=0,01	0,485 p=0,000	0,384 p=0,000	0,628 p=0,000	0,201 p=0,049	0,638 p=0,000	0,273 p=0,007	1		
PRC	0,416 p=0,000	0,266 p=0,008	0,446 p=0,000	0,213 p=0,036	0,125 p=0,222	0,349 p=0,000	0,387 p=0,000	0,318 p=0,002	1	
IAC	0,284 p=0,005	0,389 p=0,000	0,157 p=0,124	0,531 p=0,000	0,065 p=0,525	0,538 p=0,000	0,322 p=0,001	0,571 p=0,000	0,349 p=0,000	1

Legenda: BOI: busca de oportunidades e iniciativas; CRC: correr riscos calculados; EQE: exigência de qualidade e eficiência; PER: persistência; BDI: busca de informação; EDM: estabelecimento de metas; PMS: planejamento e monitoramento sistemáticos; PRC: persuasão e rede de contatos; IAC: independência e autoconfiança.

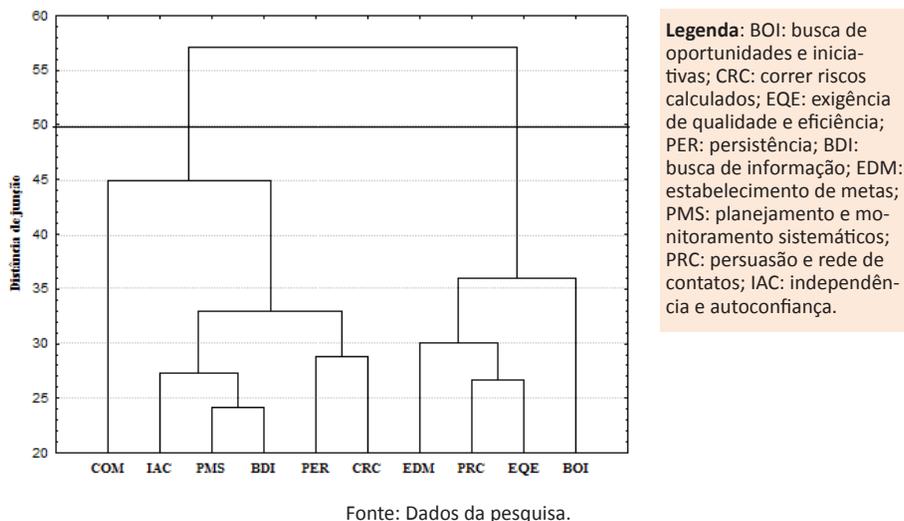
Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela que apenas a competência do planejamento e monitoramento sistemáticos (PMS) se relaciona positivamente com todas as outras competências. Isto significa que, na medida em que um colaborador aumenta essa competência, as outras também aumentarão. Consequentemente, é o PMS a competência mais interessante a apoiar dentro dessa organização.

Entretanto, para considerar que um respondente possui determinada competência, o valor da soma dos três itens deve atingir um valor que se estabelece como mínimo. No seu estudo, Lenzi (2008) utilizou 13, mas, neste trabalho, optou-se pelo valor 12, uma vez que é um estudo de caso único. Desse modo, foi criada nova base de dados com valores 1 ou 0 caso o respondente atingisse ou não, na soma dos três itens, 12 ou mais pontos. A partir desses novos valores, os somatórios dos três itens para cada competência, por uma parte, e sua transformação em uma tabela lógica, de outra, fizeram-se duas análises multivariadas.

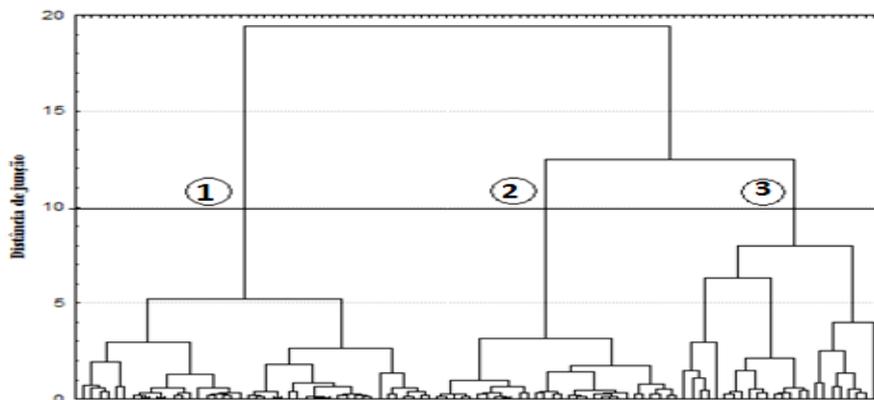
A primeira, com os somatórios, possibilitou fazer uma análise de agrupamentos para saber o relacionamento entre as competências. O resultado se exhibe na Figura 1, que mostra o dendrograma relacionando as competências usando o método de Ward para a junção dos grupos e a distância euclidiana como medida de parença. Percebe-se que há dois grupos claramente definidos. O menor deles compreende duas competências do conjunto de realização (BOI e EQE), uma do planejamento (EDM) e uma do conjunto de poder (PRC). O outro grupo inicia-se reunindo as duas competências do conjunto planejamento (PMS e BDI) ao que se incorpora a seguir a IAC do conjunto poder, as outras três competências, pertencentes ao conjunto realização, se associam primeiro o CRC e a PER, que se juntam com o outro subgrupo, para finalmente entrar o comprometimento (COM).

Figura 1 – Dendrograma mostrando como se agrupam as competências



Com os dados da tabela lógica, foi feita uma análise de correspondências, com a que se geraram as coordenadas para os quatro primeiros fatores de cada funcionário. Esses novos dados permitiram fazer outra análise de agrupamentos para reunir em grupos homogêneos aos trabalhadores do escritório segundo suas competências. O resultado se apresenta na Figura 2.

Figura 2 – Dendrograma mostrando três grupos identificados da esquerda à direita como grupo 1, 2 e 3



Fonte: Dados da pesquisa.

O grupo 1 (G1) é o maior, incluindo 43 respondentes, o qual, por sua vez, se caracteriza por ter maior número de competências com pontuação igual ou maior que 12. O número médio para G1 é de 7,3 competências. O grupo 2 (G2) está composto por 30 funcionários e o número médio de competências é de 4,6. Para o último grupo, o G3, verifica-se ser o que tem menos componentes, 24 membros, e é o que tem o menor número médio de competências: 2,2. Em todos os grupos, o número de mulheres foi sempre maior (G1 = 28/15; G2 = 18/12; G3 = 18/6).

Definidos os grupos, fizeram-se análises de variância para saber como se comportavam os valores somativos médios para cada competência segundo o grupo. Os resultados se expõem no Quadro 1. A significância utilizada sempre foi de 5%.

Quadro 1 – Resultados das Anovas unifatoriais realizadas para as competências com os grupos como variáveis categóricas. Nas comparações *a posteriori* se usou o teste de Scheffé.

Comparações					Comparações				
Simultânea	G1 vs G2	G1 vs G3	G2 vs G3		Simultânea	G1 vs G2	G1 vs G3	G2 vs G3	
BOI	≠	=	≠	≠	BDI	≠	≠	≠	≠
CRC	≠	=	≠	≠	EDM	=			
EQE	≠	≠	≠	≠	PMS	≠	≠	≠	≠
PER	≠	≠	≠	≠	PRC	≠	=	≠	≠
COM	≠	=	≠	=	IAC	≠	=	≠	≠

Fonte: Dados da pesquisa.

Das dez competências, apenas o estabelecimento de metas (EDM) teve os mesmos valores médios nos três grupos. Já para a EQE e o PMS, além da diferença na comparação simultânea, todas as comparações em pares também mostraram diferenças significativas.

Em cinco comparações, os grupos 1 e 2 têm valores médios iguais, somente o G3 se diferencia do G1, e em uma ocasião, para o COM, observa-se que os grupos 2 e 3 têm as médias iguais. Sempre o G1 foi o que obteve a maior média.

Continuando as análises, incluiu-se o gênero como outra variável categórica junto aos grupos, isto é, fez-se uma Anova de efeitos principais. Os resultados mostraram que apenas para a busca de oportunidades e iniciativas (BOI) o gênero tem significância (p=0,004), com a média da soma dos três itens dos homens (10,55) maior que a das mulheres (8,88).

Considerando que o grupo poderia mascarar os resultados, decidiu-se fazer Anovas para cada um deles usando o gênero como preditor categórico. Para o G3 não houve diferença em nenhuma das competências. Para o G1 se encontraram diferenças em BOI, com os homens tendo uma média maior ( $p=0,026$ ); e para o G2 as diferenças ocorreram em BOI, com homens com média maior ( $p=0,009$ ), e em EDM, com os valores médios das mulheres maiores do que dos homens ( $p=0,046$ ). Com relação a isto, cabe salientar que essa competência foi a única que não tinha sido rejeitada a hipótese de igualdade na comparação simultânea, como indicado no Quadro 1.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao estudar as competências empreendedoras e o empreendedorismo corporativo, percebe-se a sua importância para o aquecimento da economia. Conforme destaca Fleury (2002), o desenvolvimento de competências possibilita que as práticas organizacionais sejam direcionadas para uma gestão mais efetiva e propícia à estratégia competitiva. Assim, as discussões sobre o tema estão se tornando mais abrangentes com o intuito de atingir um número maior de empresas e profissionais. Em virtude disso, o presente artigo buscou identificar quais são as competências empreendedoras presentes nos funcionários de uma empresa prestadora de serviços contábeis.

A ideia de que a tipologia das competências reunidas em conjuntos se corresponde com a realidade fica descartada para os dados aqui processados. Pela análise de agrupamentos, comprova-se haver maiores associações entre competências de diferentes conjuntos do que as existentes entre as que conformam cada um deles.

Os dados relativos aos funcionários apontam que, embora a empresa não cultive efetivamente a cultura intraempreendedora, o seu corpo funcional demonstra possuir competências necessárias para desenvolver o empreendedorismo corporativo. Isto ocorre porque a empresa adota uma gestão que permite ao funcionário pensar e agir mais livremente. Contudo, há três grupos distinguíveis ao levar em consideração o número de competências que possuem.

Por outra parte, ao analisar as competências individualmente, comprova-se que o planejamento e monitoramento sistemático (PMS) é a competência mais bem relacionada com todas as outras e, portanto, a melhor a ser promovida.

Ao usar como preditor categórico os grupos reconhecidos para avaliar individualmente as competências, verificou-se que o estabelecimento de metas (EDM) é a única que não apresenta diferenças na comparação simultânea. Entretanto, é pela análise do interior dos grupos que se comprova que, para o EDM, no grupo intermediário no número de competências, são as mulheres que exibem maiores níveis de comprometimento.

Porém, a conduta intraempreendedora por si só não gera resultados, é preciso que a empresa demonstre interesse por esses profissionais, por isso, sugere-se a implantação de um programa de formação continuada efetivo que desenvolva e identifique talentos, para que a empresa possa usufruir positivamente dessas características. Para Hisrich e Peters (2004), o espaço ou ambiente para inovar deve ser estabelecido pela organização, estimulando, assim, novas ideias. Para tanto, a empresa deverá incentivar o trabalho em equipe, proporcionar os recursos e se manter comprometida com a cultura intraempreendedora.

Na visão de Hartman (2006), as características intraempreendedoras precisam estar presentes nos modelos de gestão estratégica, porque as empresas que adotam uma cultura intraempreendedora estão investindo no seu próprio sucesso perante o mercado de atuação. Nessa linha de pensamento, afirma Lenzi (2008, p. 37): “[...] as organizações empreendedoras devem desenvolver a sua cultura intraempreendedora, enquanto os empreendedores corporativos devem desenvolver suas competências e lapidá-las amparados na cultura organizacional”.

Os elevados graus de competitividade e de exigências nas demandas formam um cenário no qual as ações intraempreendedoras podem representar vantagens competitivas para os escritórios de contabilidade, em especial para aqueles que têm entre seus clientes parcela importante de empresas internacionalizadas que importam, exportam ou realizam ambas as operações, como é a prestadora de serviços escolhida para realizar a pesquisa. Estudos como o presente podem contribuir significativamente para as práticas gerenciais, buscando direcionar as ações que estimulem a presença do intraempreendedor como agente de inovação nesta área de serviços profissionais.

Para este trabalho, como foi programado seu desenvolvimento, não houve limitações. Entretanto, sugere-se dar prosseguimento a estudos desta natureza com os proprietários de empresas prestadoras de serviços contábeis e relacioná-las com o desempenho financeiro, pois o papel do empreendedor é administrar as mudanças nos cenários e buscar novas

estratégias competitivas por meio das competências empreendedoras de seus colaboradores. Ressalta-se também que o papel das equipes, dos funcionários e de toda a organização é um processo pelo qual o conhecimento, a criatividade e a excelência individual são transformados em *expertise* e em diferencial competitivo para a empresa.

## REFERÊNCIAS

ANTONCIC, B.; HISRICH, R. D. Clarifying the intrapreneurship concept. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, v. 10, n. 1, p. 7-24, 2003.

ANTONELLO, C. S. A metamorfose da aprendizagem organizacional: uma revisão crítica. In: RUAS, R. L.; ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. *et al. Os novos horizontes da gestão: Aprendizagem organizacional e competências*. Porto Alegre: Bookman, 2005. p. 12-33.

BARROS, A. J. P.; LEHFELD, N. A. S. *Fundamentos de metodologia: um guia para iniciação científica*. São Paulo: McGraw-Hill, 1986.

BASTOS, A. V. B. *et al.* Comprometimento organizacional. In: SIQUEIRA, M. M. M. (Org.). *Medidas do comportamento organizacional: ferramentas de diagnóstico e de gestão*. Porto Alegre: Artmed, 2008. p. 49-95.

CARNEIRO, J. D. 2013: Ano da contabilidade no Brasil. O futuro chegou trazendo novos desafios. *Saber*, Academia Brasileira de Ciências Contábeis (ABRACICON), n. 4, p. 17-18, 2013.

CHER, R. N. *Empreendedorismo na veia: um aprendizado constante*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

COOLEY, L. *Entrepreneurship training and the strengthening of entrepreneurial performance*. Final Report. Contract. Washington: USAID, 1990.

\_\_\_\_\_. *Seminário para fundadores de empresa*. Manual del capacitador. Washington: MSI, 1991.

DORNELAS, J. C. A. *Empreendedorismo corporativo: como ser empreendedor, inovar e se diferenciar em organizações estabelecidas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

DUARTE, M. de F.; FERRAZ, S. F. de S.; MASCENA, K. M. C. de. O modelo intraempreendedor e suas interfaces com a gestão estratégica e a gestão de pessoas. In: XIV SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS –SIMPOI. *Anais...* São Paulo, 2011.

DURAND, T. L'alchimie de la compétence. *Revue Française de Gestion*, n. 160, p. 261-291, 2006.

FERRAZ, S. F. S.; LIMA, G. P.; DUARTE, M. F.; ALVES, R. A. A.; TORRES, F. S.; LIMA, T. C. B. Intraempreendedorismo em uma organização financeira de grande porte: um estudo diagnóstico. In: XXXI EnANPAD. *Anais...* Rio de Janeiro, 2007.

FILION, L. J. Entendendo os intraempreendedores como visionistas. *Revista de Negócios*, v. 9, n. 2, p. 65-80, 2004.

FLEURY, M. T. L. *As pessoas na organização*. São Paulo: Gente, 2002.

GOLDENBERG, M. *A arte de pesquisar*. Rio de Janeiro: Record, 1999.

HARRIS, R. J. *A primer of multivariate statistics*. New York: Academic Press, 1975.

HARTMAN, A. *Avaliação da cultura intraempreendedora: desenvolvimento e teste de uma metodologia*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Tecnológica do Paraná - UTFPR, 2006.

HASHIMOTO, M. *Espírito empreendedor nas organizações: aumentando a competitividade através do intraempreendedorismo*. São Paulo: Saraiva, 2006.

HASHIMOTO, M. *Organizações intraempreendedoras: construindo a ponte entre o clima interno e desempenho superior*. Tese (Doutorado) - Fundação Getúlio Vargas - FGV, 2009.

HISRICH, R. D.; PERTERS, M. P. *Empreendedorismo*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

JONES, S. *Developing a learning culture: empowering people to deliver quality, innovation and long-term success*. New York, NY: McGraw-Hill, 1996.

LE BOTERF, G. Construire la compétence collective de l'entreprise. *Gestion*, v. 22, n. 3, p. 82-85, 1997.

LE BOTERF, G. *Desenvolvendo a competência dos profissionais*. 3. ed. Porto Alegre: ArtMed, 2003.

LENZI, F. C. *Os empreendedores corporativos nas empresas de grande porte: um estudo da associação entre tipos psicológicos e competências empreendedoras*. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade de São Paulo - USP, 2008.

LENZI, F. C. *et al. Talentos inovadores na empresa*. Curitiba: Ibpex, 2011.

LONGENECKER, J.; SCHOEN, J. E. The essence of entrepreneurship. *Journal of Small Business Management*, v. 17, n. 2, p. 322-338, 1975.

MAN, T. W. Y.; LAU, T. Entrepreneurial competencies of SME owner/managers in the Hong Kong services sector: A qualitative analysis. *Journal of Enterprising Culture*, v. 8, n. 3, p. 235-254, 2000.

MEYER, J. P.; HECHT, T. D.; GILL, H.; TOPLONYTSKY, L. P. Person-organization (culture) fit and employee commitment under conditions of organizational change: a longitudinal study. *Journal of Vocational Behavior*, v. 76, p. 458-473, 2010.

MITCHELMORE, S.; ROWLEY, J. Entrepreneurial competencies: a literature review and development agenda. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, v. 16, n. 2, p. 92-111, 2010.

NASSIF, V. M. J.; ANDREASSI, T.; SIMÕES, F. Competências empreendedoras: há diferenças entre empreendedores e intraempreendedores? *Revista de Administração e Inovação*, v. 8, n. 3, p. 33-54, 2011.

MUNHOZ, C. E. *O desvelar das competências dos intraempreendedores: um estudo exploratório em empresas de serviços*. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade Campo Limpo Paulista - FACCAMP, 2011.

OLIVEIRA, J. B.; FILION, L. J.; CHIRITA, M. G. Estudo das linhas de pesquisa sobre intraempreendedores e organizações empreendedoras: exame da documentação 1996 - 2006. V EGEPE. *Anais...* São Paulo, 2008.

PAIVA JR., F. G. O. *et al.* A contribuição das competências empreendedoras para a formação de dirigentes em sistemas de incubação. IV EGEPE. *Anais...* Fortaleza, 2006.

PINCHOT, G. III. *Intrapreneuring*. New York: Harper & Row, 1985.

PINCHOT, G. III. *Intraempreendedorismo: porque você não precisa deixar a empresa para tornar-se um empreendedor*. São Paulo: Habra, 1989.

PINCHOT, G.; PELLMAN, R. *Intraempreendedorismo na prática: um guia de inovação nos negócios*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. The core competence of the corporation. *Harvard Business Review*, v. 68, n. 3, p. 79-91, 1990.

PRYOR A. K.; SHAYS, E. M. Growing the business with intrapreneurs. *Business Quarterly*, v. 57, n. 3, p. 43-45, 1993.

ROSA, S. B.; LAPOLLI, E. M. Santa Catarina: um estado que é uma vitrine de talentos. In: LAPOLLI, E. M.; FRANZANI, A. M. B; SOUZA, V. A. B. (Orgs). *Vitrine de talentos: notáveis empreendedores em Santa Catarina*. Florianópolis: Pandion, 2010.

SCHMITZ, A. L. F. *Competências empreendedoras: os desafios dos gestores de instituições de ensino superior como agentes de mudanças*. Tese (Doutorado em Engenharia e Gestão do Conhecimento) - Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, 2012.

SEIFFERT, P Q. *Empreendendo novos negócios em corporações*. São Paulo: Atlas, 2005.

SNELL, R.; LAU, A. Exploring local competences salient for expanding small business. *Journal of Management Development*, v. 13, n. 4, p. 4-16, 1994.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 2004.

WUNDERER, R. Employees as "co-intrapreneurs" – a transformation concept. *Leadership & Organization Development Journal*, v. 22, n. 5, p. 193-211, 2001.

# EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO DO TERCEIRO SETOR DA REGIÃO SUL DO BRASIL

---

## Vania Regina Morás

Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau.  
vrm\_vania@yahoo.com.br.

---

## Fabricia Silva da Rosa

Professora Doutora do PPGCC da Universidade Regional de Blumenau.  
fabriciasrosa@hotmail.com.

## RESUMO:

A Evidenciação Contábil nas Organizações do Terceiro Setor é fundamental para os usuários das informações contábeis. O objetivo da pesquisa é identificar o grau de conformidade das demonstrações contábeis das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público da Região Sul do Brasil com as normas contábeis. A amostra compreende as OSCIPs localizadas na Região Sul do Brasil, no período de 2010 a 2012. Foi utilizada a técnica de *checklist*, elaborado com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 3 – e NBC T 10.19 – (Resolução CFC Nº 877/00), e do trabalho de Silveira e Borba (2010).

## PALAVRAS-CHAVE:

Terceiro setor. Evidenciação contábil. Demonstrações contábeis.

## 1 INTRODUÇÃO

As Organizações Sem Fins Lucrativos desempenham papel fundamental e relevante na sociedade; muitas vezes, substituem ou complementam o papel do Estado. Atuam nas mais diversas áreas, incluem entidades religiosas, de recreação, saúde e educação, regulamentação de profissões. Apesar da importância dessas organizações e do aumento de recursos que gerenciam, ainda não se obtém conhecimento sistematizado de como elas divulgam suas prestações de contas (MIRANDA *et al.*, 2009).

Para Oliveira (2003), a principal característica das Organizações do Terceiro Setor é a finalidade social e o não provimento de lucro, o qual é reinvestido integralmente na organização. Ao gerar superávit, as organizações se autossustentam, mas geralmente possuem falhas no que se trata de planejamento estratégico adequado à realidade em que vivem.

Falconer (1999) destaca que o Terceiro Setor é uma área ainda pouco explorada no Brasil, existindo raros estudos empíricos e um número insignificante com ênfase organizacional. O Terceiro Setor é um dos temas que vêm despertando interesse nas escolas e faculdades no Brasil, e reflete um conjunto de tendências complexas e relacionadas.

As mudanças de foco legal no Terceiro Setor se dão por intermédio de um processo longo, complexo, que envolve vários aspectos políticos, jurídicos e mudanças culturais, portanto, não dependem somente do governo, mas também das mudanças sociais (FERRAREZI, 2000).

As entidades, em geral, demonstram à sociedade seu valor social advindo de suas atividades corresponde por meio da Evidenciação Contábil. Para as entidades do Terceiro Setor, a adequação à Evidenciação Contábil é considerada um índice de transparência de suma importância que gera crédito para essas entidades diante da sociedade (SILVEIRA; BORBA, 2010).

Dessa forma, apresenta-se a questão de pesquisa: qual o grau de conformidade das demonstrações contábeis das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público da Região Sul do Brasil com as normas contábeis? Portanto, o objetivo da pesquisa é verificar o grau de conformidade das demonstrações contábeis das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público da Região Sul do Brasil em relação às normas contábeis. Ocorre por meio de uma análise das demonstrações contábeis das organizações e sua transparência na divulgação e evidenciação contábil.

A pesquisa justifica-se pela insuficiência de informações não evidenciadas nas demonstrações contábeis das entidades do Terceiro Setor em

relação à transparência em efetuar a evidenciação contábil, a qual passa a prejudicar os usuários de suas informações, entre eles os beneficiários ou até mesmo investidores. A necessidade de evidenciação do valor social é importante para analisar as condições atuais das entidades (SILVEIRA; BORBA, 2010).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico são abordados aspectos que embasam o tema desta pesquisa. Primeiramente, apresenta-se o conceito e características do Terceiro Setor, com destaque para as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, seguido da Evidenciação Contábil conforme legislação para o Terceiro Setor e, por fim, apresentam-se os estudos correlatos.

### 2.1 TERCEIRO SETOR

A presença da população com necessidades no cenário mundial não representa surpresa. Todo ser humano, por meio de suas conquistas, apresenta também suas dificuldades, assim, pode-se verificar que todos possuem necessidades. Porém, alguns indivíduos estão distantes das questões mais básicas de sobrevivência. Ao se deparar com a história ao longo dos anos, na Europa, a atitude de prestar uma ação pessoal a outra pessoa, mostrava-se como virtude privada movida pelo ideal da caridade, que provinha do doador como satisfação de ajudar o próximo (OLIVEIRA; ROMÃO, 2011).

A própria sociedade busca prover suas necessidades e melhorar a qualidade de vida por meio das organizações de entidades sem fins lucrativos, as quais executam atividades sociais específicas e complementam as ações que o governo não realiza. Assim, constitui-se o Terceiro Setor como alternativa para o Estado (Primeiro Setor) e para o Mercado (Segundo Setor) (SILVEIRA; BORBA, 2010).

O Terceiro Setor é representado por Entidades de Interesse Social ou Organizações Não Governamentais (ONGs), com o intuito de impulsionar iniciativas voltadas para o desenvolvimento social; sua posição intermedia o Estado e as empresas privadas. Não possuem finalidade lucrativa, sendo que a maioria dos trabalhos é realizada por voluntários. Essas organizações possuem empregados formais que trabalham para controlar os

recursos recebidos, administrar e prestar contas aos órgãos públicos e à sociedade (VOESE; REPTCZUK, 2011).

Para Silveira e Borba (2010), a expressão Terceiro Setor serve para designar as entidades sem fins lucrativos que não estão enquadradas como privada e que desenvolvem atividades com finalidade coletiva ou pública. Essas organizações diferem do Estado por não estarem encaixadas em sua hierarquia e não dependerem dele, e do Mercado, por não distribuírem resultados aos fundadores e associados.

O campo político-econômico e institucional que engloba as organizações do Terceiro Setor localiza-se em uma zona nebulosa de pouca importância prática. A trajetória histórica de formação influencia na questão de como definir esse setor: as pesquisas e referências mais antigas se denominavam entidades dedicadas a atividades filantrópicas e de associativismo comunitário e voluntário, as quais aparecem frequentemente de forma típica no modelo de vida norte-americana (FISCHER; FALCONER, 1998).

No Brasil e na América Latina, as Organizações do Terceiro Setor assemelham-se às organizações norte-americanas e tornam-se distintas do Estado e do Mercado. O Terceiro Setor inicia-se por meio de um conjunto organizacional, processo de redemocratização que vem consolidar os trabalhos de grupos formais e informais, realizar mobilização civil para assegurar direitos e reivindicar atendimento a necessidades específicas dos vários segmentos carentes da população (FISCHER; FALCONER, 1998).

Ao longo dos anos, as organizações do Terceiro Setor sentem a necessidade de usufruir de técnicas de gestão utilizadas por empresas privadas. A partir de teorias econômicas, psicológicas e de gestão, é determinada a eficácia do valor social das organizações. Para melhorar a eficiência, as organizações passam a aplicar a remuneração por desempenho, praticada por empresas privadas (THEUVSEN, 2004).

As organizações do Terceiro Setor nunca tiveram interesse em identificarem-se como órgãos governamentais, os quais não gozam de boa imagem pública. Ao resgatar os princípios democráticos, diante da denominada crise do Estado, que afetou os países pobres e os países em desenvolvimento no final da década de 1980, o Brasil encaminhou sua redemocratização e passou a priorizar a estabilidade da moeda e a modernização econômica para inserir-se no cenário globalizado. Na intenção de estimular a parceria com as Organizações do Terceiro Setor, o governo reconhece o insucesso do Estado e estimula a participação da sociedade civil em solidariedade às organizações (FISCHER; FALCONER, 1998).

Para Voese e Reptczuk (2011), as Organizações do Terceiro Setor obtêm registros e títulos como: Título de Utilidade Pública Federal (UPF); Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS); Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas); Qualificação como Organização Social (OS); e Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP); estes, por sua vez, contribuem para a diferenciação da categoria das organizações, inserindo-as em regimes jurídicos específicos. Torna-se possível o acesso a recursos públicos, convênios e parcerias com o Poder Público e facilitam a captação de investimentos privados e a obtenção de financiamentos, demonstrando credibilidade à sociedade.

A terminologia contábil trata-se de uma forma de como as informações contábeis podem ser classificadas. A necessidade do ser humano em separar e classificar animais, dados, coisas, objetos e informações para compreender melhor o que está em seu redor. Para visar e atender às necessidades dos usuários, a terminologia contábil é fundamental para que a contabilidade demonstre com maior facilidade e entendimento as informações geradas. No Brasil, essa terminologia é determinada, em sua maior parte, pela legislação que regulamenta as sociedades por ações, cujos procedimentos são utilizados por várias organizações, além das determinações do Conselho Federal de Contabilidade (MIRANDA *et al.*, 2009).

Os recursos adquiridos pelas Organizações do Terceiros Setor são provenientes de órgãos públicos e privados, por meio de convênios, parcerias, contratos e doações, os quais são repassados para executar seu próprio funcionamento e o desenvolvimento de projetos na sociedade. Assim, após efetuar o repasse, a entidade precisa prestar contas ao seu financiador, por meio da apresentação das demonstrações obrigatórias. Se as obrigações não forem cumpridas, podem ocorrer consequências, como as contas não serem aprovadas pela concedente, multas, processos administrativos, perdas de certidões negativas de débitos perante órgãos públicos e as não aprovações de convênios (VOESE; REPTCZUK, 2011).

Voese e Reptczuk (2011) destacam que, para impedir a ocorrência de problemas relacionados à prestação de contas, as organizações precisam trabalhar com profissionais competentes na busca de excelência nos resultados; quanto melhor forem os resultados alcançados, melhores serão os investimentos nas organizações.

O Terceiro Setor no Brasil, conforme Falconer (1999), é formado por cinco categorias de organizações: a) instituições religiosas e entidades li-

gadas à Igreja; b) movimentos sociais e organizações não governamentais; c) empreendimentos sem fins lucrativos de serviços; d) entidade nascida sob a tutela do Estado denominada entidade paraestatal; e) fundações e entidades empresariais.

Conforme Código Civil brasileiro (art. 44 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002, alterado pela Lei nº 10.825, de 22/12/2003), destaca-se que as Entidades do Terceiro Setor são pessoas jurídicas de direito privado e podem ser constituídas de duas formas: associações ou fundações (BRASIL, 2003).

As associações são constituídas da união de pessoas que se organizam para fins não econômicos; não há entre os associados direitos e obrigações recíprocas. As fundações são instituídas por escritura pública ou testamento, por meio de dotação especial de bens livres, especificando a qual fim se destinam e de que maneira serão administradas; serão constituídas para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência (Código Civil brasileiro, arts. 53, 54 e 62 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002, alterado pela Lei nº 10.825, de 22/12/2003).

Ferrarezi (2000) destaca a Lei nº 9.790/99, conhecida como a Lei do Terceiro Setor, como o primeiro passo na reforma do marco legal, passa a regulamentar as relações entre Estado e Sociedade Civil no Brasil. A estratégia dessa reforma é o empoderamento das populações para influenciar nas decisões públicas e alavancar novos recursos que competem ao processo de desenvolvimento do país.

Conforme o artigo 1º da Lei nº 9.790/99, qualificam-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos e cujos objetivos sociais e normais atendam aos requisitos instituídos em lei. Considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores eventuais, excedentes operacionais brutos ou líquidos e que implique o objeto social (BRASIL, 1999).

O Termo de Parceria é um instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, discriminando direitos, responsabilidades e obrigações entre as partes. A execução do objeto do Termo de Parceria será acompanhada e fiscalizada por órgão do Poder Público da área de atuação correspondente à atividade fomentada e pelos Conselhos de Políticas Públicas das áreas correspon-

dentes de atuação existentes, em cada nível de governo. Os responsáveis pela fiscalização, ao tomarem conhecimento de irregularidade ou ilegalidade na utilização de recursos ou bens de origem pública pela organização parceira, darão imediata ciência ao Tribunal de Contas respectivo e ao Ministério Público, sob pena de responsabilidade solidária (arts. 9º, 10, 11 e 13 da Lei nº 9.790/99).

## 2.2 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR

A evidenciação é uma maneira de tornar públicas para os usuários das informações contábeis as ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor, as quais possuem finalidade com cunho no aspecto social, assim refletindo na necessidade de transparência e na responsabilidade da entidade sobre seus atos que deverão ter impacto social (SILVEIRA; BORBA, 2010).

Conforme NBC T 10.19, em seu item 10.19.1.6, aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidades e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA, 2008).

A NBC T 10.19 estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis e as informações a serem divulgadas em notas explicativas das organizações sem finalidade de lucro. A Norma destina-se a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis, emissão de certificados pelas entidades filantrópicas (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA, 2008).

A Evidenciação Contábil tem sentido restrito para a informação contábil, visto que a informação é um conjunto amplo que passa a ser estruturado conforme as necessidades dos diversos usuários; no entanto, a evidenciação refere-se a um desses métodos aplicados disponibilizando as informações aos usuários. A evidenciação também é considerada um canal utilizado para o processo de comunicação entre as organizações e os tomadores de decisões que subsidiam a tomada de decisão (ARAÚJO, 2005).

A divulgação e a prestação de contas tornam o ambiente organizacional mais eficiente e sustentável para as organizações sem fins lucrativos,

sendo que a divulgação de informações relevantes cria confiança e melhora as decisões sobre financiamento. Diferentes níveis e tipos de divulgação podem ser necessários, ela deve abranger as várias formas de organização (GANDÍA, 2009)

Cruz *et al.* (2010) consideram que a análise de desempenho sugere uma relação entre as informações contábeis e as informações operacionais da organização que geram os recursos. Assim, a análise estrutural da empresa pode evidenciar informações que sugerem melhor gestão dos recursos públicos e privados nas organizações. Percebe-se a importância da prestação de contas por parte das organizações de Terceiro Setor, as quais utilizam suas informações e relatórios contábeis como principal fator de transparência da gestão dos recursos.

As funções desempenhadas pelas organizações sem fins lucrativos estão em pleno crescimento, visam à necessidade de recursos financeiros para concretizar a missão dessas organizações, portanto, a responsabilidade social e a necessidade de obter recursos, doações e subvenções faz as organizações apresentarem à sociedade demonstrações e relatórios evidenciando o resultado e benefícios gerados em determinado período (DE PAULA; BRASIL; DO CARMO MÁRIO, 2009).

Behn, Devries e Lin (2010) argumentam que a oportunidade do público em acessar as informações financeiras e operacionais das grandes organizações sem fins lucrativos é importante para o fluxo de capitais eficiente e para as decisões de informações sobre as doações. Já a restrição ao acesso às informações pode resultar na perda da confiança dos usuários e investidores.

## 2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Para destacar a evidenciação contábil no terceiro setor, apresentaram-se estudos relacionados a esta pesquisa. A pesquisa de Miranda *et al.* (2009) sobre a terminologia contábil utilizada pelas ONGs na prestação de contas de suas atividades e o grau de aderência das demonstrações contábeis utilizadas, conforme normas definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), caracterizou o seguinte resultado: as organizações divulgam suas prestações de contas em seus sítios eletrônicos, porém, dos 269 sítios visitados, somente 11% apresentavam algum tipo de prestação de contas com informações econômicas financeiras. Baixo grau de aderência às normas do CFC em termos de terminologia utilizada nas demonstra-

ções contábeis, o percentual médio de aderência foi de 44%. Verificou-se maior aderência ao Balanço Patrimonial na substituição dos termos Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit Acumulado; já o menor grau de aderência foi na Demonstração do Superávit ou Déficit, denominada Demonstração do Resultado. No geral, as ONGs precisam se adequar melhor às Normas Brasileiras de Contabilidade.

Silveira e Borba (2010) realizaram uma pesquisa na qual analisam a conformidade das demonstrações contábeis das fundações da área de Educação e Pesquisa cadastradas pelo Ministério Público de Santa Catarina. Os resultados obtidos na análise do grau de conformidade das demonstrações das fundações com as normas contábeis, avaliados por meio da verificação do nível de evidenciação contábil de alguns itens das demonstrações contábeis, comprovou que as fundações deixam de evidenciar itens fundamentais. O item que mais chamou atenção foi a apresentação dos totais de receitas com e sem gratuidade e dos benefícios fiscais usufruídos.

A pesquisa de Voese e Reptczuk (2011) tem como objetivo demonstrar as características e peculiaridades aplicáveis às Organizações do Terceiro Setor. Como resultado, encontram-se diversas organizações classificadas nessa categoria, mas no Brasil elas ainda não possuem legislação específica de normatização, por isso precisam seguir normas técnicas do CFC e adaptar-se a leis destinadas a empresas privadas ou órgãos públicos.

Para avaliação e mensuração do desempenho na gestão das organizações sem fins lucrativos, De Paula, Brasil e Do Carmo Mário (2009) utilizam a metodologia SROI (*Social Return On Investment*), a qual, uma vez aplicável, possibilita quantificar o valor econômico e social criado com o investimento por meio da mensuração e evidenciação do desempenho organizacional. Como resultado, por meio da metodologia SROI, verificou-se ser possível identificar o valor da entidade representado pelo conjunto de criação de valor da atividade econômica, da sua causa social e os recursos captados para financiamentos e investimentos de longo prazo. Assim, o resultado alcançado contribuiu na avaliação e mensuração do desempenho das organizações pesquisadas.

Behn, Devries e Lin (2010) apresentam a preocupação e a capacidade dos membros do Senado dos EUA, dos doadores e das partes externas interessadas em acessar informações específicas sobre as operações das organizações sem fins lucrativos importantes nas decisões de doações e a falta de transparência na prestação de contas. Desse modo, o estudo busca analisar por que algumas organizações divulgam voluntariamente as de-

monstrações financeiras auditadas e outras não. Os autores demonstram que uma organização de maior porte permite melhor acesso às demonstrações financeiras auditadas e como a divulgação é importante para os interessados contribuírem com tempo e dinheiro e verificarem se a aplicação está sendo de forma eficiente. Assim, uma vez que as organizações estão sendo monitoradas externamente, a divulgação das demonstrações financeiras tende a ser mais favorável.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção desenvolvem-se os aspectos metodológicos da pesquisa, na qual se classificam os seus procedimentos e enquadramento.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A escolha do método e das técnicas serve para atingir com êxito os objetivos determinados na pesquisa. O presente estudo é classificado, quanto aos objetivos, como descritivo; quanto aos procedimentos, como documental; e no que tange aos procedimentos, qualitativo.

#### 3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os dados foram coletados por meio do Cadastro Nacional de Entidades, disponibilizado no sítio eletrônico do Ministério da Justiça. A população compreende as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público dos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. A amostra é composta pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs qualificadas nestes três estados e possuem informações sobre balanço patrimonial, demonstração de resultado, demonstração de superávit ou déficit e notas explicativas divulgadas no período de 2010, 2011 e 2012. As OSCIPs que não possuíam informações disponíveis em um desses períodos foram excluídas da amostra. As OSCIPs que tiveram início ou baixa de suas atividades correspondentes nesse período também não foram inclusas. A amostra finaliza com 110 OSCIPs no estado do Paraná, 61 em de Santa Catarina e 61 no Rio grande do Sul.

Para verificar a evidenciação das Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demons-

trações Contábeis (Resolução CFC nº 686/90) e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucro (Resolução CFC nº 877/00), aplicou-se um *check-list*, adaptado das próprias NBCs e do trabalho de Silveira e Borba (2010).

#### 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para analisar as informações sobre as organizações, desenvolveu-se um *checklist* determinado entre três grupos: o primeiro grupo analisa as informações constantes no Balanço Patrimonial, o segundo analisa as informações das Demonstrações de Resultado e de Superávit e Déficit, e o terceiro analisa as informações das Notas Explicativas.

A Tabela 1 demonstra a análise de evidenciação dos itens do Balanço Patrimonial, considerando a NBC T 10.19 (2000), NBC T 3 (2000) e Silveira e Borba (2010), com as 110 organizações do estado do Paraná, 61 de Santa Catarina e 61 do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2012:

Tabela 1 – Evidenciação do Balanço Patrimonial das OSCIPs

ITEM ANALISADO	NORMA	TAXA DE EVIDENCIAÇÃO (%)								
		PARANÁ			SANTA CATARINA			RIO GRANDE DO SUL		
		2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
A organização registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	Item 10.19.2.7, Silveira e Borba	90,1	85,16	89,25	91,20	87,18	89,10	87,80	91,18	88,20
A organização apresentou constituição de Provisão para cobrir possíveis perdas, bem como a baixa de valores prescritos, incobráveis e anistiados?	Item 10.19.2.2, Silveira e Borba	21,80	22,30	24,0	26,27	24,20	30,33	28,90	33,30	31,57
No grupo do Patrimônio Líquido a conta Capital está substituída pela conta Patrimônio Social?	Item 10.19.2.2	90,1	93,2	88,50	92,29	89,58	89,18	87,40	91,0	93,15

A organização evita apresentar contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	Item 3.2.2.9 Silveira e Borba	62,20	64,87	58,33	49,50	53,18	55,20	60,13	63,18	62,85
No grupo do Patrimônio Líquido conta Lucros ou Prejuízos Acumulados está substituída pela conta Superávit ou Déficit do Exercício?	Item 10.19.2.2	67,10	68,25	68,30	72,10	70,18	69,15	58,20	59,30	61,77
A organização evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	Item 3.2.2.9, Silveira e Borba	74,10	75,20	79,18	55,19	57,45	63,56	67,69	69,28	70,30
<b>TOTAL GERAL</b>		<b>65,57</b>	<b>64,45</b>	<b>67,92</b>	<b>64,43</b>	<b>63,64</b>	<b>66,09</b>	<b>65,02</b>	<b>67,87</b>	<b>67,97</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos dados coletados, busca-se evidenciar os itens analisados, estabelecendo um percentual para cada item, para cada ano analisado e para cada estado.

Conforme os itens do Balanço Patrimonial analisados, verifica-se o de maior destaque o registro do valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial realizado pelas organizações, seguido da substituição da conta capital social pela conta patrimônio social no patrimônio líquido. Os percentuais encontrados para o primeiro item foram 90,10, 85,16 e 89,25 no estado do Paraná; 91,20, 87,18 e 89,10 no estado de Santa Catarina; e 87,80, 91,18 e 88,20 no Rio Grande do Sul, correspondendo, respectivamente, aos anos de 2010, 2011 e 2012. Já para o segundo item de maior valor, verificaram-se 90,10, 93,20 e 88,50 no Paraná; 92,29, 89,58 e 89,18 para Santa Catarina; e 87,40, 91,00 e 93,15 para o Rio Grande do Sul, correspondente aos anos de 2010, 2011 e 2012.

O item com menor destaque percentual foi o de provisão para cobrir possíveis perdas, bem como baixa de valores prescritos, incobráveis e anis-

tiados. No que seguem os resultados, 21,80, 22,30 e 24,00 representam as organizações do estado do Paraná; 24,20, 30,33 e 28,90 em Santa Catarina; e 28,90, 33,30 e 31,57 correspondem às organizações do Rio Grande do Sul, representando os anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

No que tange ao percentual geral dos itens evidenciados sob as organizações, 65,57, 64,45 e 67,92 correspondem ao estado do Paraná; 64,43, 63,64 e 66,09, a Santa Catarina, e 65,02, 67,87 e 67,97, ao Rio Grande do Sul, representando os anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente. Portanto, a evidenciação geral, tendo como base as NBCs em relação ao grupo do balanço patrimonial, apontou índices acima da média, ou seja, a maior parte das empresas está evidenciando as contas do balanço patrimonial conforme solicitado pelas NBCs.

A Tabela 2 mostra a análise de evidenciação dos itens da Demonstração de Resultado Superávit ou Déficit considerando a NBC T 10.19 (2000), NBC T 3 (2000) e Silveira e Borba (2010), com as 110 organizações do estado do Paraná, 61 de Santa Catarina e 61 do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2012.

Tabela 2 – Evidenciação da Demonstração de Resultado e de Superávit ou Déficit das OSCIPs

ITEM ANALISADO	NORMA	TAXA DE EVIDENCIAÇÃO (%)								
		PARANÁ			SANTA CATARINA			RIO GRANDE DO SUL		
		2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
A organização utiliza o Regime de Competência em sua Contabilidade?	Item 10.19.2.1, Silveira e Borba	81,20	82,57	86,10	79,18	82,79	81,93	79,01	83,76	82,25
A organização deve registrar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade.	Item 10.19.2.5, Silveira e Borba	49,25	46,22	43,17	40,81	42,59	45,29	43,39	44,63	42,91

A organização contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	Item 10.19.2.1, Silveira e Borba	50,89	53,64	55,22	63,10	65,29	66,18	49,50	45,17	47,89
A organização contabiliza a amortização de seu ativo intangível?	Item 10.19.2.1, Silveira e Borba	5,26	7,59	6,25	8,75	9,89	7,58	6,36	7,27	5,25
A organização evita apresentar contas de receitas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	Item 3.2.2.9, Silveira e Borba	39,40	43,89	42,57	43,18	41,79	50,89	52,56	49,18	52,25
A organização evita apresentar contas de despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	Item 3.2.2.9, Silveira e Borba	37,58	42,69	40,75	37,29	35,18	32,47	35,79	37,63	33,64
<b>TOTAL GERAL</b>		<b>43,93</b>	<b>46,10</b>	<b>45,68</b>	<b>45,38</b>	<b>46,25</b>	<b>47,39</b>	<b>44,44</b>	<b>44,61</b>	<b>44,03</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao realizar a análise dos dados apresentados pela Tabela 2, sobre os itens que evidenciam as Demonstrações de Resultado e de Superávit e Déficit, também foram observados baixos índices de evidenciação entre as empresas analisadas. Com exceção do item 10.19.2.1 – contabilização pelo regime de competência, o qual teve maior destaque.

Nesse grupo, o melhor índice está relacionado à utilização do regime de competência para contabilização e elaboração das demonstrações contábeis, com 81,20, 82,57 e 86,10 no Paraná; 79,18, 82,79 e 81,93 em Santa Catarina; e 79,01, 83,76 e 82,25 no Rio Grande do Sul, referentes aos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

O segundo item com maior evidenciação é a contabilização da depreciação do ativo imobilizado, com 50,89, 53,64 e 55,22 para o estado do

Paraná; 63,10, 65,29 e 66,18 para Santa Catarina; e 49,50, 45,17 e 47,89 para o Rio Grande do Sul, referente aos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente. Já com menor percentual de destaque está a contabilização para amortização do ativo intangível, sendo 5,26, 7,59 e 6,25 no Paraná; 8,75, 9,89 e 7,58 em Santa Catarina; e 6,36, 7,27 e 5,25 no Rio Grande do Sul, também nos referidos anos.

No geral, o percentual sobre a evidenciação da demonstração de resultado ou de superávit ou déficit está abaixo da média. A maioria das organizações não está evidenciando conforme sugere as NBCs, sendo de 49,93, 46,10 e 45,68 do Paraná; para Santa Catarina houve uma evidenciação de 45,38, 46,25 e 47,39; e no Rio grande do Sul evidenciaram-se 44,44, 44,61 e 44,03, todos referentes aos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

A Tabela 3 demonstra a análise de evidenciação dos itens das Notas Explicativas considerando a NBC T 10.19 (2000), NBC T 3 (2000) e Silveira e Borba (2010), com as 110 organizações do estado do Paraná, 61 de Santa Catarina e 61 do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2012:

Tabela 3 – Evidenciação das Notas Explicativas das OSCIPs

ITEM ANALISADO	NORMA	TAXA DE EVIDENCIAÇÃO (%)								
		PARANÁ			SANTA CATARINA			RIO GRANDE DO SUL		
		2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
Apresenta o resumo das principais práticas contábeis?	Item 10.19.3.3. a)	92,20	93,45	91,89	89,90	92,25	94,56	91,30	92,89	91,59
Apresenta os critérios de apuração das receitas e das despesas, com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos?	Item 10.19.3.3. b), Silveira e Borba	85,86	84,56	84,89	76,10	77,74	79,71	80,89	82,56	81,29

<b>Apresenta os valores referentes à isenção de contribuições previdenciárias?</b>	Item 10.19.3.3, c), Silveira e Borba	67,19	68,59	64,95	71,64	72,35	69,25	73,69	72,49	70,37
<b>Apresenta as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?</b>	Item 10.19.3.3, d)	65,23	62,25	64,79	58,26	57,96	55,85	49,18	48,50	49,33
<b>Apresenta os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos?</b>	Item 10.19.3.3, e)	50,85	52,90	49,71	63,56	62,59	60,78	48,20	50,39	47,85
<b>Apresenta suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados?</b>	Item 10.19.3.3, k	69,25	68,10	67,15	63,18	65,63	67,20	72,99	73,58	71,79
<b>TOTAL GERAL</b>		<b>71,76</b>	<b>71,64</b>	<b>70,56</b>	<b>70,44</b>	<b>71,42</b>	<b>71,23</b>	<b>69,38</b>	<b>65,50</b>	<b>68,70</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 3, os itens analisados referentes às notas explicativas possuem maior índice de evidência contábil. Diante dos dez itens analisados, verifica-se que as organizações de forma geral evidenciaram somente seis itens.

Entre os itens evidenciados, o percentual que merece maior destaque está nas principais práticas contábeis adotadas pelas organizações, sendo 92,20, 93,45 e 91,89 correspondentes ao Paraná; 89,90, 92,25 e 94,56 de Santa Catarina; e 91,30, 92,89 e 91,59 do Rio Grande do Sul, nos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

O item que observa os critérios de apuração das receitas e despesas também possui boa evidência contábil, sendo 85,86, 84,56 e 84,89 para o Paraná; em Santa Catarina cabem 76,10, 77,74 e 79,71; e para o Rio Grande do Sul, 80,89, 82,56 e 81,29, referentes aos anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

De forma geral, analisando a evidenciação dos itens das notas explicativas, observa-se a necessidade de conhecimento por parte das entidades da contabilização de itens que não vêm sendo contabilizados. Existe a necessidade do envolvimento de pessoas com conhecimento mais aprofundado sobre as NBCs.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O terceiro setor é importante para o desenvolvimento da sociedade. Encontra-se entre as entidades públicas do primeiro setor e as entidades privadas do segundo setor. Surge da necessidade de desenvolver atividades sociais de responsabilidade pública e privada que não estavam sendo desenvolvidas. O terceiro setor praticamente sobrevive de doações, subvenções e projetos de iniciativa pública e privada, por isso a necessidade de atuar com transparência em relação às demonstrações contábeis é fundamental tanto para os usuários quanto para os investidores.

De forma geral, o estudo contribuiu para investigar a evidenciação contábil das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público radicadas nos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul em relação à adequação das Normas Brasileiras de Contabilidade. Para esse fim, elaborou-se um *checklist*, o qual se baseia nos trabalhos de Silveira e Borba (2010) e nas NBC T 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis (Resolução CFC nº 686/90) e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucro (Resolução CFC nº 877/00).

Por meio dos resultados encontrados nesta pesquisa, as organizações de modo geral apresentam baixos índices de evidenciação contábil, apesar de se considerar a evidenciação um fator importante para a prestação de contas. As organizações devem trabalhar e se organizar no intuito de melhorar esses índices. Destaca-se a importância das organizações em adotar modelos de demonstrações com maior abrangência, pois os modelos encontrados no estudo não atendem a todos os critérios para a prestação de contas.

Esses achados corroboraram os estudos de Silveira e Borba (2010), após analisar a conformidade das demonstrações contábeis das fundações da área de Educação e Pesquisa cadastradas pelo Ministério Público de Santa Catarina, tendo se comprovado que essas fundações deixam de evidenciar itens fundamentais. Confirmou-se a deficiência das entidades do

Terceiro Setor em relação à transparência com a evidenciação contábil, a qual atinge os usuários das informações contábeis.

Observou-se, ainda, que existem dificuldades por parte das organizações em relação à prestação de contas e ao grau de aderência às demonstrações contábeis de acordo com as NBC T 3 e a NBC T 10.19. Portanto, este estudo contribui com a pesquisa de Miranda *et al.* (2009), segundo a qual somente 11% das organizações apresentam prestações de contas em sítios eletrônicos, obtendo-se um percentual médio de aderência às normas de 44%. Verificou-se maior aderência ao Balanço Patrimonial na substituição dos termos Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit Acumulado, enquanto o menor grau de aderência foi na Demonstração do Superávit ou Déficit, denominada Demonstração do Resultado, no geral.

Ainda existem muitas fraquezas a serem superadas por essas organizações, para que possam ser mais reconhecidas. Porém, as organizações devem estar atentas à prestação de contas, pois quanto maior a evidenciação contábil, maior são as chances de o número de doações aumentar, pois os doadores podem estar cientes da aplicação correta.

A pesquisa não teve o propósito de observar a qualidade da evidenciação contábil realizada pelas organizações; ateve-se somente aos itens evidenciados conforme NBCs. Para pesquisas futuras, recomenda-se a observação da qualidade da evidenciação contábil e a aplicação da pesquisa nas demais regiões brasileiras e organizações do terceiro setor, com especial atenção para as OSCIPs.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. *Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Atlas, 2005.

BEHN, Bruce K.; DEVRIES, Delwyn D.; LIN, Jing. The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study. *Advances in Accounting*, v. 26, n. 1, p. 6-12, 2010.

BRASIL, Presidência da República. *Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003*. Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2003/110.825.htm>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

BRASIL, Presidência da República. *Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999*. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da Sociedade civil de interesse público, institui e disciplina o termo

de parceria, e dá outras providências. Cartilha OSCIPs. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Florianópolis: CRCSC, 2008.

CRUZ, June Alisson Westarb *et al.* Performance no terceiro setor uma abordagem de Accountability: Estudo de caso em uma Organização Não Governamental Brasileira. *Revista de Administração da UFSM*, v. 3, n. 1, p. 58-75, 2010.

DE PAULA, Cleberon Luiz Santos; BRASIL, Haroldo Guimarães; DO CARMO MÁRIO, Poueri. Mensuração do Retorno Social de Organizações sem Fins Lucrativos por meio do SROI–Social Return On Investment. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 20, n. 3, p. 127-155, 2009.

FALCONER, Andrés Pablo. *A promessa do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 1999.

FERRAREZI, Elisabete. *OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público: a Lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor*. Brasília: Comunidade Solidária, 2000.

FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. Desafios da parceria governo e terceiro setor. *Revista de Administração*, São Paulo, v. 33, n.1, p. 12-19, jan./mar. 1998.

GANDÍA, Juan Luis. Internet Disclosure by Nonprofit Organizations: Empirical Evidence of Nongovernmental Organizations for Development in Spain. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 40, originally published online, 2009.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MIRANDA, Luiz Carlos; OLIVEIRA, Irani Maria da Silva; FEITOSA, Amanda Batista; RODRIGUES, Raimundo Nonato. Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. *Revista Universo Contábil*, v. 5, n. 1, 2009.

OLIVEIRA, Aristeu de; ROMÃO, Valdo. *Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas: trabalhista, previdenciária, contábil e fiscal*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Rodrigo Nunes de. *Análise da gestão de organizações sem fins lucrativos: Estudo de caso*. (Trabalho de Conclusão de Curso) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, PUC/SP, São Paulo, 2003.

SILVEIRA, Douglas da; BORBA, José Alonso. Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise das Conformidades das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. *Revista de Contabilidade Vista & Revista*, v. 21, n. 1, p 41-68, 2010.

THEUVSEN, Ludwig. Doing Better While Doing Good: Motivational Aspects of Pay-for-Performance Effectiveness in Nonprofit Organizations. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, v. 15, n. 2, p. 117-136, 2004.

VOESE, Simone Bernardes; REPTCZUK, Roseli Maria. Características e Peculiaridades das Entidades do Terceiro Setor. *ConTexto*, v. 11, n. 19, p. 31-42, 2011.

# PRÁTICAS SOCIOAMBIENTAIS EM EMPRESAS AGROINDUSTRIAIS

---

## **Silvana Dalmutt Kruger**

Doutoranda em Contabilidade – UFSC  
Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – Unochapecó

---

## **Bia Ketty Boni Lampa**

Bacharel em Ciências Contábeis, pós-graduanda pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó – Unochapecó

---

## **Fábio José Diel**

Mestre em Ciências Contábeis  
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – Unochapecó.

---

## **Sady Mazzioni**

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração – Furb  
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – Unochapecó  
Bolsista do Programa do Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior – FUMDES.  
sady@unochapeco.edu.br.

## **RESUMO:**

Sustentado na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T.15, o estudo tem por objetivo identificar as práticas de responsabilidade social e ambiental em agroindústrias do município de Chapecó – SC. A pesquisa foi realizada em uma amostra de dez agroindústrias, com a coleta de dados sendo realizada por meio de questionários e da análise de conteúdo em relatórios de sustentabilidade. Os resultados sugerem a necessidade de adequação nas práticas de natureza social e ambiental, para melhorar a relação das empresas com os funcionários e sua interação com a comunidade e o meio ambiente.

## **PALAVRAS-CHAVE:**

Práticas socioambientais. NBC T.15. Gestão ambiental.

## 1 INTRODUÇÃO

A preocupação com o meio ambiente tem se tornado um indicativo competitivo para as organizações, haja vista a crescente preocupação da sociedade com o meio ambiente e o uso consciente dos recursos naturais. Nesse sentido, a busca pela adequação dos processos internos, respeitando o meio ambiente e a realização de práticas sociais, que visem à minimização dos impactos das atividades desenvolvidas, tornaram-se medidas observáveis pela sociedade para avaliar a gestão das organizações (VARGAS *et al.*, 2010).

Para as empresas se manterem no mercado, necessitam também realizar práticas de responsabilidade social e de preservação do meio ambiente, pois a sociedade, de modo geral, está mais atenta às atividades desenvolvidas em relação às responsabilidades empresariais com o meio ambiente e para a comunidade, pois há consciência da sociedade em relação às iniciativas de preservação ambiental e de apoio às práticas sustentáveis (SUAVE *et al.*, 2012).

Para Freitas e Oleiro (2011), as empresas realizam e incentivam práticas de gestão ambiental e social com o objetivo de minimizar os impactos causados por suas atividades. A gestão dos recursos naturais também pode contribuir com a melhoria da imagem organizacional.

Segundo Tachizawa (2002), a responsabilidade social e ambiental está associada à efetividade, a qual inclui (i) a satisfação da sociedade ou clientes, (ii) o atendimento de seus requisitos sociais para com colaboradores e comunidade, (iii) viabilidade econômica e (iv) apoio e inserção cultural. De acordo com Paiva (2003), a imagem das empresas que agregam e investem no meio ambiente tem forte apelo da opinião pública, bem como na manutenção de clientes e na atratividade de novos consumidores.

Visando auxiliar e orientar os profissionais contábeis na elaboração e geração de informações relacionadas às atividades empresariais e a gestão socioambiental, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T.15 (2004), denominada “Informação de natureza social e ambiental”, estabelece e orienta as informações que as entidades devem divulgar nos seus relatórios, visando contribuir no processo de evidenciação de informações de cunho social e ambiental. Ainda, a norma auxilia os profissionais contábeis na forma de elaboração das informações de natureza ambiental e social.

Segundo Kruger, Schussler e Alberton (2011), a importância das informações da NBC T.15 relacionam-se com a demonstração à sociedade da

participação e da responsabilidade social das entidades por meio das informações de natureza social e ambiental, conforme orienta a normativa.

As empresas que divulgam suas práticas ambientais e sociais tendem a ser mais legitimadas pela sociedade. Viera e Faria (2007), Boff *et al.* (2010), Freitas e Oleiro (2011), Kruger, Schussker e Alberton (2011) e Suave *et al.* (2012) salientam em suas pesquisas a importância da evidencição das informações de natureza ambiental e social nas empresas, pois práticas de responsabilidade social e ambiental proporcionam valorização da imagem da organização, satisfação e conscientização dos funcionários e clientes, contribuindo com ações efetivas e regulares de preservação do meio ambiente.

A aplicação NBC T.15 se reflete na análise e monitoramento das práticas sociais e ambientais, bem como na evidencição das ações dessa natureza. Nesse sentido, a problemática norteadora desta pesquisa visa responder: qual o nível de conformidade das práticas contábeis de responsabilidade social e ambiental adotadas pelas agroindústrias do município de Chapecó – SC com a NBC T.15? O objetivo é identificar a conformidade das práticas de responsabilidade social e ambiental desenvolvidas pelas agroindústrias do município de Chapecó com a normativa NBC T.15.

A relevância da pesquisa justifica-se na importância da evidencição das informações de natureza social e ambiental pelas organizações, bem como na sua adequação, visando contemplar a normativa contábil NBC T.15. A divulgação de práticas socioambientais pode atuar como fator na estratégica de legitimação da organização perante a sociedade.

O estudo encontra-se organizado em mais quatro seções, além desta que introduz a temática pesquisada. A segunda seção apresenta a revisão da literatura, a seção três apresenta os procedimentos metodológicos, na quarta seção apresenta-se a análise dos resultados e na última, as considerações finais.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção apresenta-se a contextualização da importância da gestão ambiental e social, as orientações da Norma Brasileira de Contabilidade NBC T.15 sobre as informações de natureza social e ambiental que devem ser divulgadas pelas empresas, bem como estudos correlatos relacionados à temática do estudo.

## 2.1 GESTÃO AMBIENTAL E SOCIAL

A contabilidade ambiental é o ramo da Contabilidade voltada a fornecer informações que possam identificar os problemas ambientais causados pelas empresas e contribuir com a identificação, mensuração e evidência das práticas ambientais, com o intuito de proteger, preservar e recuperar o meio ambiente, assim como na busca por melhores condições e de qualidade de vida à sociedade. De acordo com Paiva (2003, p. 17), “a Contabilidade Ambiental pode ser entendida como a atividade de identificação de dados e registros de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões”.

Ferreira (2011) salienta que a contabilidade ambiental surgiu a partir dos anos 70, em consequência do agravamento dos problemas ambientais, mas somente após a Segunda Conferência Mundial, conhecida como ECO-92 (Meio ambiente e desenvolvimento sustentável), foi estabelecido um compromisso formal entre os países, no intuito de adotar práticas ambientalmente corretas, visando dar início à conscientização sobre os problemas sociais e ambientais presentes na sociedade mundial, além de minimizá-los com ações contínuas em prol do meio ambiente e pelo comprometimento empresarial.

Nesse contexto, a contabilidade passa a ser considerada um sistema de informações com objetivo de auxiliar no gerenciamento das atividades das entidades, para que estas possam mensurar e evidenciar as ações sociais e ambientais. Segundo Rocha e Genta (2008), o objetivo da contabilidade ambiental é direcionar o sistema de informações já utilizado pela contabilidade, para mensurar e evidenciar os impactos ambientais no patrimônio das empresas e suas práticas sociais.

De acordo com Paiva (2003, p. 13), “cabe à Contabilidade a formulação de parâmetros de mensuração e registro que permita o acompanhamento da convivência da empresa com o meio ambiente e a evolução econômica e patrimonial de tal relação, no decorrer do tempo.” Conforme Freitas e Oleiro (2011), a contabilidade tem capacidade de identificar, mensurar e esclarecer os fatos e atos econômicos e financeiros, fornecendo informações por meio de seus relatórios, possibilitando condições de relatar os eventos relativos à proteção, preservação e recuperação do meio ambiente, considerando o contexto das atividades e os aspectos de responsabilidade ambiental e social.

As organizações que investem em práticas ambientais e sociais são conhecidas pela sociedade e tornam-se mais competitivas no atual cenário mercadológico. Segundo Vargas *et al.* (2010), as ações de responsabilidade social e cidadania empresarial podem determinar o potencial de uma empresa, que deve manter e criar novos empregos, programas de preservação ambiental, na preocupação com os direitos e a saúde dos funcionários.

Segundo Tachizawa (2002), a responsabilidade social e ambiental está associada à efetividade, a qual inclui à satisfação da sociedade (clientes), o atendimento de seus requisitos sociais (colaboradores e comunidade), econômicos e culturais. Conforme Paiva (2003), a imagem das empresas que agregam e investem no meio ambiente tem forte apelo perante a opinião pública, além da manutenção de clientes e atração de novos consumidores.

Dessa forma, a publicação das informações socioambientais vem se tornando cada vez mais importante e perceptível pela sociedade. Segundo Ribeiro (2005), o caráter global das empresas sugere que estas devem ser transparentes com as ações ambientais e sociais. E cada vez mais a inserção e a permanência no mercado exigem das empresas a observação dos requisitos ambientais adequados, sendo que a divulgação torna-se uma forma de tornar público as ações de responsabilidade social e ambiental e seus resultados econômico-financeiros. A mensuração torna-se um processo que atribui valores monetários, ou seja, com que elementos serão mensurados os registros, visando à evidenciação da realidade das atividades, do patrimônio das entidades e de suas práticas socialmente aceitáveis e ambientalmente corretas.

## 2.2 NBC T.15: INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL

As normas brasileiras de contabilidade têm como finalidade orientar os profissionais contábeis sobre como devem ser mensuradas e evidenciadas as atividades e a geração das informações relacionadas às atividades empresariais. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 1.003/04, aprovou em 19 de agosto de 2004 a NBC T.15 – Informações de Natureza Social e Ambiental. A NBC T. 15 estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação, a responsabilidade social e ambiental das empresas.

Segundo Kruger, Schussler e Alberton (2011), a importância das informações da NBC T.15 é de demonstrar à sociedade a participação e a res-

ponsabilidade social das entidades por meio das informações de natureza social e ambiental, enfatizando as práticas e a gestão das ações desenvolvidas pelas organizações.

O Quadro 1 demonstra os conceitos e objetivos das informações sociais e ambientais, informando o que cabe à contabilidade ambiental evidenciar. De acordo com a NBC T.15 (2004), as informações de distribuição de riqueza devem ser evidenciadas por meio da Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Quadro 1 – Conceitos e objetivos das informações da NBC T.15

TIPO DE INFORMAÇÕES	CONCEITOS E OBJETIVOS
Geração e Distribuição de Riqueza	A riqueza gerada e distribuída pela entidade deve ser apresentada conforme a demonstração do valor adicionado.
Recursos Humanos	Dados referentes a funcionários, informações como a remuneração, benefícios, composição do corpo funcional, contingências e passivos trabalhistas da empresa, como também ações trabalhistas.
Interação com o meio externo	Neste campo cabem as informações de relacionamento da empresa com comunidade, com os clientes e os fornecedores incluindo também incentivos decorrentes dessa interação.
Interação com o meio ambiente	Cabem a este item as informações relativas da entidade com o meio ambiente, seus investimentos e gastos para com a natureza, com educação ambiental, com projetos ambientais e todas as outras ações que se encaixem na questão de preservação ambiental que a empresa pratique.

Fonte: Adaptado da NBC T.15 (2004).

Segundo Kruger, Schussler e Alberton (2011), no conjunto de informações de recursos humanos devem ser evidenciados os gastos e a composição dos recursos humanos, abordando-se a quantidade de colaboradores, administradores, terceirizados e autônomos, além da remuneração, benefícios e composição do corpo funcional. Para Silveira *et al.* (2011), as informações referentes aos recursos humanos devem ser criteriosas, pois são definidas somente na NBC T.15, sem outro normativo para complementar esta exigência de evidenciação.

No Quadro 2, apresentam-se as informações relativas à composição dos recursos humanos que devem ser evidenciados pelas entidades:

Quadro 2 – Informações relativas aos recursos humanos que devem ser evidenciados

TIPO DE INFORMAÇÃO	INFORMAÇÕES A SEREM EVIDENCIADAS
Recursos Humanos	a) total de empregados no final do exercício; b) total de admissões; c) total de demissões; d) total de estagiários no final do exercício; e) total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício; f) total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício; g) total de empregados por sexo; h) total de empregados por faixa etária, nos seguintes intervalos: menores de 18 anos, de 18 a 35 anos, de 36 a 60 anos, acima de 60 anos. i) total de empregados por nível de escolaridade, segregados por: analfabetos, com ensino fundamental, com ensino médio, com ensino técnico, com ensino superior, pós-graduados. j) percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo.

Fonte: Adaptado da NBC T.15 (2004).

Conforme Mazzioni (2005), os indicadores de recursos humanos são representados por um conjunto de indicadores que permitem identificar o perfil do quadro funcional, como verificar o *turn over*, a equidade salarial, as políticas de capacitação, faixa salarial e acesso aos cargos de chefia, entre os sexos, conforme exposto no Quadro 2.

No Quadro 3, observa-se que devem ser apresentadas as informações relativas às ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade.

Quadro 3 – Informações relativas às ações trabalhistas

TIPO DE INFORMAÇÃO	INFORMAÇÕES A SEREM EVIDENCIADAS
Recursos Humanos	a) número de processos trabalhistas movidos contra a entidade; b) número de processos trabalhistas julgados procedentes; c) números de processos trabalhistas julgados improcedentes; d) valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça.

Fonte: Adaptado da NBC T.15 (2004).

De acordo com o Quadro 3, a informação de Recursos Humanos está relacionada à evidenciação das ações trabalhistas contra a entidade, como processos, indenizações e multas pagas movidas pelos empregados contra a organização. Segundo Kruger, Schussler e Alberton (2011), de acordo com a NBC T.15, ela exige a evidenciação da interação da entidade com o ambiente externo, de forma a incluir o relacionamento com a comunidade, com os clientes e com os fornecedores, bem como a forma que a entidade faz a escolha dos fornecedores e o seu relacionamento e interação com a comunidade onde está inserida.

O Quadro 4 apresenta as informações relativas à interação com a comunidade.

Quadro 4 – Informações relativas à interação com a comunidade

TIPO DE INFORMAÇÃO	INFORMAÇÕES A SEREM EVIDENCIADAS
Interação da entidade com a comunidade	a) educação, exceto a de caráter ambiental; b) cultura; c) saúde e saneamento; d) esporte e lazer, não considerados os patrocínios com finalidade publicitária; e) alimentação.

Fonte: Adaptado da NBC T.15 (2004).

De acordo com o Quadro 4, devem ser analisadas nas informações relativa à interação da entidade com a comunidade as práticas que beneficiem a comunidade. Dessa forma, devem ser evidenciados os investimentos com educação, alimentação, saúde, saneamento e esportes praticados pela entidade. No Quadro 5, seguem as informações relativas à interação com os clientes que devem ser evidenciados:

Quadro 5 – Informações relativas à interação com os clientes

TIPO DE INFORMAÇÃO	INFORMAÇÕES A SEREM EVIDENCIADAS
Interação da entidade com os clientes	a) o número de reclamações recebidas diretamente na entidade; b) número de reclamações recebidas por meio de órgãos de proteção e defesa do consumidor; c) número de reclamações recebidas por meio de Justiça; d) número das reclamações atendidas em casa instâncias arroladas; e) montante de multas e indenizações a clientes, determinadas por órgãos de proteção e defesa do consumidor ou pela Justiça; f) ações empreendidas pela entidade para sanar ou minimizar as causas das reclamações.

Fonte: Adaptado da NBC T.15 (2004).

Conforme Quadro 5, a informação relativa à interação com os clientes está direcionada ao relacionamento da entidade com os clientes e a defesa dos consumidores. As informações que devem ser evidenciadas são as reclamações, processos, multas e indenizações sofridas, em relação a atos praticados que causam danos ao meio ambiente ou a sociedade. Segundo a NBC T.15 (2004), nas informações relativas aos fornecedores, a empresa deve informar se utiliza critérios de responsabilidade social para a seleção de seus fornecedores.

No Quadro 6, apresentam-se as informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente que devem ser evidenciadas:

Quadro 6 – Informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente

TIPO DE INFORMAÇÃO	INFORMAÇÕES A SEREM EVIDENCIADAS
Interação da entidade com o meio ambiente	a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente; b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados; c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade; d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade; e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais; f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade; g) valor das multas e das indenizações relativas às matérias ambientais, determinadas administrativa e/ou judicialmente; h) passivos, e contingências ambientais.

Fonte: Adaptado da NBC T.15 (2004).

No Quadro 6, observa-se que as informações contemplam a interação da entidade com o meio ambiente, relacionada com os investimentos e gastos com preservação, recuperação e melhorias do meio ambiente ou em projetos relacionados à educação ambiental. Dessa forma, pode-se salientar a importância das informações da NBC T.15, visando demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social das entidades por meio das informações de natureza social e ambiental.

## 2.3 ESTUDOS ANTERIORES RELACIONADOS À TEMÁTICA ESTUDADA

Vieira e Faria (2007) elaboraram uma pesquisa nas quatorze maiores empresas por faturamento no segmento de alimentos e bebidas da economia brasileira em busca de saber se elas evidenciaram de maneira correta as informações de responsabilidade social no exercício de 2005. Isso se deu a partir de um *checklist* baseado na NBC – T.15. Os autores constataram que cinco empresas apresentaram um resultado péssimo (até 20%), quatro apresentaram ótimo desempenho (81% a 99%); e nas outras o resultado se deu de forma boa (61% a 80%) ou regular (41% a 60%) quanto ao controle de suas informações de responsabilidade social em conformidade com a NBC T.15. A pesquisa salienta a importância da evidenciação das informações de responsabilidade socioambiental frente à escassez de normativas.

O estudo elaborado por Kruger, Schussker e Alberton (2011) teve como objetivo identificar como as empresas, do segmento de materiais básicos da BM&FBOVESPA, evidenciam as informações da Norma Brasileira de Contabilidade NBC T.15. A pesquisa foi realizada com uma amostra de 45 empresas, em que foram coletadas informações sociais e ambientais, analisando as demonstrações publicadas. Foram comparadas as informações disponibilizadas pelas empresas com as informações solicitadas pela NBC T.15. Os resultados evidenciam que as empresas brasileiras pesquisadas atendem somente às exigências da norma quanto às informações de geração e distribuição de riqueza. Conforme a DVA, foi constatado que as informações relativas aos recursos humanos, interação da entidade com a comunidade e com o meio ambiente, não são atendidas de acordo com a NBC T.15.

O estudo elaborado por Freitas e Oleiro (2011) verificou como a gestão ambiental é tratada pela contabilidade por meio de relatórios das demonstrações financeiras de quarenta empresas listadas da BM&FBOVESPA. A pesquisa adota um método de observação por meio de um roteiro de acordo com NBC T.15 para obter as evidenciações ambientais. Apesar

de serem constatadas algumas evidenciações de natureza ambiental, foi percebido que nenhuma das empresas utiliza a contabilidade e a gestão ambiental como prioridade em relação ao meio ambiente, conforme orienta a NBC T.15.

Na pesquisa elaborada por Pavan e Borini (2012), foi analisada a responsabilidade socioambiental das subsidiárias de multinacionais brasileiras instaladas em vários países. A pesquisa utilizou dados obtidos a partir do projeto “Gestão empresarial para internacionalização das empresas brasileiras”. O objetivo foi avaliar se as práticas de responsabilidade social e ambiental dessas empresas são relacionadas ao nível de desenvolvimento econômico do país hospedeiro. As empresas multinacionais foram separadas em grupos de “Países desenvolvidos” e “Países em desenvolvimento”. A obtenção dos dados ocorreu por meio de questionários, sendo que, das 97 empresas, 61 encaminharam o questionário para as subsidiárias; 81 questionários foram devolvidos por gerentes gerais, e somente 75 subsidiárias foram incluídas na pesquisa. Por meio dos métodos estatísticos utilizados, os autores constataram que nos países desenvolvidos as subsidiárias apresentaram média mais alta em relação aos “em desenvolvimento” no quesito quantidade de fornecedores com selos de certificação social e ambiental.

O estudo realizado por Beuren, Nascimento e Rocha (2013) visou identificar o nível de evidenciação ambiental das empresas de capital aberto classificadas na Revista Exame 150 melhores empresas para você trabalhar. O exercício da evidenciação das informações ambientais foi elaborado a partir da vigência da norma NBC T.15, com o intuito de analisar estes períodos e compará-los ao desempenho econômico-financeiro obtido pelas entidades analisadas. Das 150 empresas classificadas pela revista, foram selecionadas 21 empresas, por negociarem suas ações na BOVESPA. Os resultados evidenciam que doze delas obtiveram conceito insuficiente, oito empresas com conceito regular, e apenas duas apresentam uma boa evidenciação. A pesquisa demonstra que o nível de evidenciação influencia no desempenho das empresas referentes ao desempenho econômico-financeiro.

### **3 METODOLOGIA**

Metodologicamente, a pesquisa se caracteriza como descritiva quanto aos objetivos, de levantamento em relação aos procedimentos e quantitativa no que se refere à abordagem do problema (RAUPP; BEUREN, 2006).

A investigação é descritiva ao descrever as características da amostra investigada, estabelecendo relações entre as variáveis consideradas, além de utilizar questionário padronizado para a coleta dos dados (GIL, 2010). A investigação atuou na identificação das práticas socioambientais em agroindústrias do município de Chapecó. Para definição da amostra buscou-se junto à ao setor de tributos da Prefeitura Municipal de Chapecó (PMC), a identificação das empresas classificadas como agroindústrias, sendo identificadas quinze organizações.

O levantamento do estudo contempla dez agroindústrias que efetivamente responderam ao questionário, são elas: BR Foods S.A.; Cooperativa Central Aurora Alimentos; Confia Alimentos Ltda.; Frigorífico Bormann; Frigorífico Ansolin Ltda.; Cooperativa Alternativa da Agricultura Familiar; Cooperfamiliar Queijaria Fachini; Cooperfamiliar Porcel; Agroindústria Conserva e Doces Vacari; Belas Aves Ltda.

Os questionários foram aplicados de forma presencial e também direcionados aos gestores e contadores das entidades pesquisadas, via *e-mail*. A aplicação dos questionários ocorreu no período de agosto a outubro de 2013. Em seguida, foi utilizado um *checklist* para verificação das práticas atuais das agroindústrias, em observância com as exigências normativas da NBC T.15.

A abordagem do problema utilizou a técnica quantitativa no tratamento das informações, por meio da distribuição de frequência relativa em cada item analisado (RICHARDSON, 1999), cujos resultados são apresentados em tabelas, com a evidenciação do nível de conformidade de cada item e o desempenho médio geral.

A partir dos questionários e do *checklist* proposto, foram analisados, inicialmente, os segmentos de cada empresa, identificando o ramo de atuação e faturamento anual de cada empresa; posteriormente, foram analisadas as publicações e os relatórios de sustentabilidade, visando identificar as práticas ambientais e sociais desenvolvidas pelas empresas da amostra e a forma de evidenciação, bem como se estas atendem às recomendações da NBC T.15.

A partir das informações referentes aos (i) recursos humanos, (ii) composição dos recursos humanos, (iii) ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade, (iv) interação da entidade com a comunidade, (v) interação da entidade com os clientes e a (vi) interação da entidade com o meio ambiente, é possível identificar o nível de conformidade das práticas das agroindústrias em relação a NBC T.15.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise e a interpretação dos resultados da pesquisa apresenta inicialmente a distribuição das empresas pesquisadas pelo faturamento anual, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Características da amostra

FATURAMENTO ANUAL	Porte	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
até R\$ 360.000,00	ME	05	50%
de R\$ 360.000,01 a R\$ 3.600.000,00	EPP	01	10%
de R\$ 3.600.000.01 a R\$ 300 milhões	MÉDIA	02	20%
acima de R\$ 300 milhões	GRANDE	02	20%
<b>Total:</b>		<b>10</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1 que das agroindústrias pesquisadas cinco são microempresas, uma se enquadra como empresa de pequeno porte, duas são de médio porte e duas são de grande porte, quanto ao faturamento.

Da amostra pesquisada, as duas empresas de grande porte estão obrigadas à elaboração do conjunto completo de demonstrações financeiras, ou seja, a elaboração do balanço patrimonial, Demonstrativo do Resultado, Demonstração do Resultado Abrangente, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado e Notas Explicativas, conforme orienta a Lei 11.941/2009. A seguir, apresenta-se a análise das práticas socioambientais e posteriormente o nível de evidenciação das empresas pesquisadas, em relação à NBC T.15.

### 4.1 ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE RESPONSABILIDADE SOCIAL E AMBIENTAL DAS AGROINDÚSTRIAS

Com base na coleta dos dados, foi possível identificar no grupo das informações referentes aos recursos humanos, as empresas que controlam

o montante financeiro concedido aos empregados, administradores, terceirizados e autônomos, além dos encargos sociais. A Tabela 2 demonstra o número de empresas que atendem a essas informações.

Tabela 2 – Informações de recursos humanos

<b>Mensura, contabiliza e possui controle que evidencia:</b>	<b>SIM</b>	<b>%</b>	<b>NÃO</b>	<b>%</b>
Remuneração bruta segregada por empregados, administradores, terceirizados e autônomos?	04	40%	06	60%
Relação entre a maior e a menor remuneração da entidade?	02	20%	08	80%
Gastos com encargos sociais?	06	60%	04	40%
Gastos com alimentação?	04	40%	06	60%
Gastos com transportes?	05	50%	05	50%
Gastos com previdência privada?	02	20%	08	80%
Gastos com saúde?	03	30%	07	70%
Gastos com segurança e medicina do trabalho?	05	50%	05	50%
Gastos com educação (exceto ambiental)?	02	20%	08	80%
Gastos com cultura?	02	20%	08	80%
Gastos com capacitação e desenvolvimento profissional?	05	50%	05	50%
Gastos com creches ou auxílio creches?	02	20%	08	80%
Participações nos lucros ou resultados?	03	30%	07	70%
<b>Média Total:</b>	<b>45</b>	<b>34,62%</b>	<b>85</b>	<b>65,38%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 2, que 40% das empresas pesquisadas possuem informação referente a recursos humanos quanto à remuneração bruta concedida pela empresa aos empregados, terceirizados e autônomos, e informações de gastos com alimentação.

Nas informações referentes à relação entre a maior e a menor remuneração da entidade, considerando os empregados e os administradores, gastos com previdência privada, com educação (excluídos os de educação

ambiental), com cultura e com creches ou auxílio-creche. Identificou-se que somente duas das empresas possuem essas informações; outras oito empresas não as evidenciaram.

Identificou-se também quanto às informações de recursos humanos, os gastos com encargos sociais são evidenciados por 60% das empresas, e 50% das empresas pesquisadas atendem a norma referente às informações com gastos com transportes, gastos com segurança e medicina do trabalho, gastos com capacitação e desenvolvimento profissional. Quanto aos gastos com saúde e participações nos lucros ou resultados, constatou-se que somente 30% das empresas pesquisadas possuem tais informações.

O outro conjunto de informações refere-se à composição dos recursos humanos, conforme demonstra a Tabela 3:

Tabela 3 – Composição dos recursos humanos

Mensura, contabiliza e possui controle que evidencia:	SIM	%	NÃO	%
Total de empregados no final do exercício?	04	40%	06	60%
Total de admissões?	04	40%	06	60%
Total de demissões?	04	40%	06	60%
Total de estagiários no final do exercício?	03	30%	07	70%
Total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício?	03	30%	07	70%
Total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício?	03	30%	07	70%
Total de empregados por sexo?	03	30%	07	70%
Total de empregados por faixa etária nos seguintes intervalos: menores de 18 anos, de 18 a 35 anos, de 36 a 60 anos e acima de 60 anos?	03	30%	07	70%
Total de empregados por nível de escolaridade, segregados por: Analfabetos, com ensino fundamental, com ensino médio, com ensino técnico, com ensino superior e pós-graduado?	03	30%	07	70%
Percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo?	03	30%	07	70%
<b>Média Total:</b>	<b>33</b>	<b>33%</b>	<b>67</b>	<b>67%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

No conjunto de informações relacionadas à composição dos recursos humanos, conforme a Tabela 3, é observado que 40% das empresas controlam as informações referentes ao total de empregados no final do exercício, total de admissões e total de demissões, e 60% das empresas não possuem essas informações.

O restante das informações referente à composição dos recursos humanos foi verificado somente em 30% das empresas. As informações se referem ao total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício, total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício, total de empregados por sexo, total de empregados segregados por faixa etária, total de empregados segregados por nível de escolaridade e percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo. Dessa forma, cerca de 70% das empresas não possuem ou não controlam essas informações. Considerando o nível de todas as informações da Tabela 3, observa-se certa escassez na evidenciação das informações dessa natureza pelas empresas da amostra.

Nas informações relativas às ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade, a NBC T.15 orienta o controle das informações referentes aos números de processos trabalhistas que a entidade sofre pelos seus empregados (movidos, julgados e indenizados), conforme é demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 – Ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade

<b>Mensura, contabiliza e possui controle que evidencia:</b>	<b>SIM</b>	<b>%</b>	<b>NÃO</b>	<b>%</b>
Número de processos trabalhista movidos contra a entidade?	04	40%	06	60%
Número de processos trabalhistas julgados procedentes?	02	20%	08	80%
Números de processos trabalhistas julgados improcedentes?	02	20%	08	80%
Valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça?	03	30%	07	70%
<b>Média Total:</b>	<b>11</b>	<b>27,50%</b>	<b>29</b>	<b>72,50%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 4, observa-se que 40% das empresas pesquisadas possuem controle dos processos trabalhistas movidos em seu desfavor. Nas informações referentes ao número de processos trabalhistas julgados procedentes e números de processos trabalhistas julgados improcedentes, verificou-se que somente 20% das empresas possuem essa informação. Foi constatado também que 30% das entidades possuem controle dos valores totais das indenizações e das multas pagas por determinação da justiça por conta de ações trabalhistas. Entretanto, o percentual de evidenciação das informações referentes às ações trabalhistas é considerado baixo, pois somente 27,5% das empresas evidenciaram essas informações.

A Tabela 5 evidencia as informações relativas à interação com a comunidade.

Tabela 5 – Informações relativas à interação com a comunidade

<b>Mensura, contabiliza e possui controle que evidencia:</b>	<b>SIM</b>	<b>%</b>	<b>NÃO</b>	<b>%</b>
Educação, exceto a de caráter ambiental?	02	20%	08	80%
Cultura?	02	20%	08	80%
Saúde e saneamento?	02	20%	08	80%
Esporte e lazer, exceto os patrocínios com finalidade publicitária?	02	20%	08	80%
Alimentação?	03	30%	07	70%
<b>Média Total:</b>	<b>11</b>	<b>22%</b>	<b>39</b>	<b>78%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se pela Tabela 5, que no conjunto de informações referentes à interação da entidade com o ambiente externo, a educação (exceto a de caráter ambiental), cultura, saúde, saneamento, esporte e lazer (não os com finalidade publicitária) são mensurados por apenas 20% das empresas pesquisadas, considerando-se um nível baixo. No quesito alimentação, apenas 30% das empresas informaram que desenvolvem tal prática em benefício da comunidade.

A Tabela 6 apresenta as informações relativas à interação com os clientes, que são as multas, indenizações, reclamações recebidas por órgãos de defesa do consumidor.

Tabela 6 – Informações relativas à interação com os clientes

<b>Mensura, contabiliza e possui controle que evidencia:</b>	<b>SIM</b>	<b>%</b>	<b>NÃO</b>	<b>%</b>
Número de reclamações recebidas diretamente na entidade?	03	30%	07	70%
Número de reclamações recebidas por meio dos órgãos de proteção e defesa do consumidor?	03	30%	07	70%
Número de reclamações recebidas por meio da Justiça?	03	30%	07	70%
Número das reclamações atendidas em cada instância arrolada?	03	30%	07	70%
Montante de multas e indenizações a clientes, determinadas por órgãos de proteção e defesa do consumidor, justiça?	03	30%	07	70%
Ações empreendidas pela entidade para sanar ou minimizar as causas das reclamações?	03	30%	07	70%
<b>Média Total:</b>	<b>18</b>	<b>30%</b>	<b>42</b>	<b>70%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Nas informações relativas à interação da entidade com os clientes, observa-se na Tabela 6 que 30% das empresas possuem controle destas ações ou evidenciam esse tipo de informação. A carência da evidenciação de informações desta natureza pode prejudicar a análise dos passivos contingentes, bem como, indicam carência de controle nas informações referentes às reclamações, multas, indenizações recebidas dos seus clientes.

O último conjunto de informações, de acordo com a NBC T.15, refere-se à interação das empresas com o meio ambiente. A Tabela 7 a seguir apresenta essas informações:

Tabela 7 – Informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente

<b>Mensura, contabiliza e possui controle que evidencia:</b>	<b>SIM</b>	<b>%</b>	<b>NÃO</b>	<b>%</b>
Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente?	04	40%	06	60%
Investimentos e gastos com a preservação e/ou gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados?	03	30%	07	70%

Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade?	02	20%	08	80%
Investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade?	02	20%	08	80%
Investimentos e gastos com outros projetos ambientais?	02	20%	08	80%
Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade?	01	20%	09	90%
Valor das multas e das indenizações relativas a matérias ambiental, determinadas administrativas e/ou judicialmente?	02	30%	08	80%
Possui passivos e contingências ambientais?	0	-	10	100%
<b>Média Total:</b>	<b>16</b>	<b>20%</b>	<b>64</b>	<b>80%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 7, constatou-se que 40% das empresas possuem controle das informações referentes aos investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente; 30% possuem informação referente aos investimentos, gastos com a preservação de ambientes degradados; 20% das empresas possuem as informações com investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade, investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade, investimentos e gastos com outros projetos ambientais e de valores das multas e das indenizações relativas a matérias ambientais.

Somente 10% das empresas controlam informação referente à quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade. Neste aspecto, constata-se a carência de informações referente aos passivos contingentes ambientais.

Como mecanismos de comunicação com a sociedade, a pesquisa identificou que quatro empresas (40%) elaboram a DVA e apenas duas (20%) divulgam o balanço social. Para as empresas que divulgam o Balanço Social, o relatório contribui na demonstração dos interesses da empresa e das ações com a sociedade onde se insere.

A Tabela 8 demonstra quantas empresas consideram que as ações e práticas de responsabilidade social e ambiental são uma forma de contrapartida às agressões causadas ao meio ambiente:

Tabela 8 – Contrapartida às agressões causadas ao meio ambiente

Essas ações e práticas desenvolvidas são uma forma de contrapartida as agressões causadas ao meio ambiente?	Frequência Absoluta	Frequência relativa (%)
SIM	03	30%
NÃO	07	70%
<b>Total:</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 8, somente três empresas consideram as ações e práticas de responsabilidade social e ambiental desenvolvidas como uma contrapartida às agressões causadas por elas.

A última questão da pesquisa, de acordo com a Tabela 9, teve como objetivo identificar a opinião dos entrevistados em relação aos benefícios da implantação de ações de preservação ambiental.

Tabela 09 - Benefícios com a implantação de ações de preservação ambiental

A empresa obtém benefícios com implantação de ações de preservação ambiental?	Frequência Absoluta	Frequência relativa (%)
SIM	06	60%
NÃO	04	40%
<b>Total:</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 9 indica que 60% das empresas acreditam que a entidade que pratica ações de preservação ambiental e social, obtém benefícios com a implantação de ações dessa natureza, e que o principal benefício é o reconhecimento do produto no mercado.

## 4.2 ANÁLISE DO NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO EM RELAÇÃO À NBC T.15

A NBC T.15 regulamenta a evidenciação das informações de natureza social e ambiental das empresas. A normativa orienta as entidades na divulgação das informações referentes ao meio ambiente, funcionários, clientes e sociedade.

A Tabela 10 demonstra o percentual de elaboração das informações de acordo com a NBC T.15 das empresas pesquisadas:

Tabela 10 – Nível de evidenciação das informações da NBC T.15

Informações relacionadas a:							
Empresas	Recursos humanos (%)	Composição recursos humanos (%)	Ações trabalhistas contra a entidade (%)	Interação com a Comunidade (%)	Interação com os Clientes (%)	Interação com o meio ambiente (%)	Média Total (%)
1	100	100	100	100	100	87,50	<b>97,82</b>
2	100	100	-	100	100	62,50	<b>77,08</b>
3	61,54	100	100	20	100	37,50	<b>69,83</b>
4	30,77	30	50	-	-	12,50	<b>20,55</b>
5	7,69	-	25	-	-	-	<b>5,45</b>
6	46,15	-	-	-	-	-	<b>7,69</b>
7	-	-	-	-	-	-	<b>0</b>
8	-	-	-	-	-	-	<b>0</b>
9	-	-	-	-	-	-	<b>0</b>
10	-	-	-	-	-	-	<b>0</b>
<b>Média Total (%)</b>	<b>34,61</b>	<b>33</b>	<b>27,50</b>	<b>22</b>	<b>30</b>	<b>20</b>	<b>27,84</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 10, pode-se identificar o nível de divulgação das informações de natureza socioambiental de acordo com a NBC T.15 nas agroindústrias do município de Chapecó. Em relação às informações de recursos humanos, identificou-se como o conjunto de informações que as empresas possuem maior controle, com percentual médio de 34,61% de atendimento a NBC T.15. Mesmo sendo considerado um percentual baixo, pode-se dizer que as empresas que evidenciam essas informações estão atentas as suas práticas relacionadas aos seus funcionários.

De acordo com a informação referente à composição dos recursos humanos, em média 33% dessas informações são elaboradas nas entidades pesquisadas. Esse percentual mostra o nível de controle das empresas analisadas em relação à composição de seu corpo funcional. Em relação às ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade, 27,50% apresentam informações desta natureza.

Quanto à interação da entidade com a comunidade a amostra pesquisada apresentou deficiências no controle e práticas sociais, sendo que apenas 22% proporcionam algum benefício à comunidade.

Na interação das entidades com os seus clientes, 30% dessas informações são controladas pelas empresas de acordo com a NBC T.15. Essa informação refere-se aos números de reclamações, multas, indenizações dos clientes contra as entidades, denotando descumprimentos contratuais ou problemas de qualidade dos produtos comercializados.

Também foram analisadas individualmente as empresas, visando identificar aquelas que atendem a NBC T. 15 e possuem evidenciação das informações de natureza social e ambiental, observou-se que os maiores níveis de conformidade com a normativa NBC T.15, foram 97,82%, 77,08% e 69,83%, respectivamente.

As demais empresas da amostra apresentaram menores índices de conformidade, sendo que três possuem níveis entre 5,45% e 20,55%; enquanto outras quatro não possuem controle e evidenciação socioambiental.

De acordo com Freitas e Oleiro (2011), as entidades vêm mostrando, por meio de pesquisas realizadas que elas possuem um baixo conhecimento da contabilidade socioambiental. Dessa forma identifica-se, através dessa pesquisa, uma escassez na elaboração de informações socioambientais nas agroindústrias do município de Chapecó, onde foi encontrada também a falta de conhecimento em relação à NBC T.15.

Conforme Kruger, Schussker e Alberton (2011), no Brasil a NBC T.15 possibilitou às empresas demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social através de suas informações de natureza socioambiental, contribuindo assim para uma maior confiabilidade dos clientes. E de acordo com Boff *et al.* (2010), o nível de evidenciação influencia no desempenho das empresas referente ao desempenho econômico e financeiro.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A pesquisa foi realizada com o objetivo de identificar as práticas de responsabilidade social e ambiental adotadas pelas agroindústrias do município de Chapecó. A partir da análise dos dados coletados, constatou-se que as entidades pesquisadas possuem deficitário controle das práticas de responsabilidade socioambientais, não atendendo de forma integral as recomendações da normativa NBC T.15.

De modo agregado, foram observados seis grupos de informações, cujo percentual de conformidade com a NBC T.15 foi de 34,61% para recursos humanos; 33% para a composição dos recursos humanos; 27,50% para ações trabalhistas; 22% para a interação com a comunidade; 30% para a interação com os clientes; e, 20% para a interação com o meio ambiente.

No cômputo geral, o índice de conformidade é de 27,84%, ou seja, abaixo de 1/3 das informações requeridas. Nota-se, contudo, uma discrepância no comportamento individual das dez empresas analisadas, em que os índices variam de zero a 97,82% de conformidade.

Conforme o esperado, as grandes agroindústrias apresentaram bons índices de atendimento da normativa. As agroindústrias de médio porte apresentaram resultados satisfatórios e das seis micros e pequenas empresas, quatro delas não possuem nenhum controle das informações requeridas.

Ficou evidente também que a divulgação de relatórios sociais, a exemplo do Balanço Social e da DVA ficou restrita às grandes agroindústrias, denotando que o tamanho da organização explica as diferenças estratégicas na utilização de informações socioambientais para melhorar a imagem junto à comunidade, funcionários, clientes e fornecedores.

Recomendação de novos estudos inclui a ampliação da amostra e a inclusão de outros setores econômicos, para uma verificação mais abrangente do nível de evidenciação de informações socioambientais.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, I.; NASCIMENTO, S.; ROCHA, I. Corporate environmental disclosure and economic performance levels: data envelopment analysis application. *Future Studies Research Journal*, v. 5, n. 1, p. 202-230, 2013.

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; HORN, J. E.; HORN, M. A. Adequação da evidenciação social das empresas de capital aberto no relatório da administração e notas explicativas às recomendações da NBC T 15. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 4, n. 8, p. 47-68, 2010.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 1.003/04*. Aprova a NBC T 15 – Informações de natureza social e ambiental. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1003.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1003.doc)>. Acesso em: 25 ago. 2014.

FERREIRA, A. C. S. *Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável*. São Paulo: Atlas, 2011.

FREITAS, D. P. S.; OLEIRO, W. N. Contabilidade ambiental: a evidenciação nas demonstrações financeiras das empresas listadas na BM&FBOVESPA. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, v. 1, n. 2, p. 65-81, 2011.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KRUGER, S. D.; SCHUSSLER, A. M.; ALBERTON, L. Evidenciação de informações sociais e ambientais. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO - SEMEAD, 14., 2011, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2011.

MAZZIONI, S. *Delineamento de um modelo de balanço social para uma fundação universitária*. 2005. 195 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

PAIVA, P. R. *Contabilidade ambiental: Evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção*. São Paulo: Atlas, 2003.

PAVAN, K. R.; BORINI, F. M. A responsabilidade social e ambiental de multinacionais brasileiras em países desenvolvidos e em desenvolvimento. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO - SEMEAD, 15., 2012, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2012.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

ROCHA, J. M.; GENTA, M. M. P. Contabilidade ambiental na gestão hoteleira: o caso dos hotéis de Caxias do Sul. In: ENCONTRO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO EMPRESARIAL E MEIO AMBIENTE - ENGEMA, 10., 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2008.

RIBEIRO, M. S. *Contabilidade ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVEIRA, E. D.; BORGERT, A.; ALBERTON, L.; SOARES, S. V. Uma análise da evidência da responsabilidade social da CONAB sob a perspectiva da NBC T 15. *Revista Capital Científico-Eletrônica*, v. 9, n. 1, p. 55-67, 2011.

SUAVE, R.; KROETZ, M.; BOFF, M. L.; DA ROSA, F. S.; LUNKES, R. J. Evidenciação ambiental: convergências e divergências em diferentes cenários de resultados segundo NBC T.15. *Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí*, v. 1, n. 2, p. 53-64, 2012.

TACHIZAWA, T. *Gestão ambiental e responsabilidade social corporativa: estratégias de negócios focadas na realidade brasileira*. São Paulo: Atlas, 2002.

VARGAS, A. B.; PFITSCHER, E. D.; RICHARTZ, F.; KRÜGER, L. M.; SCHMAEDECKE, R. L. Análise do sistema de gestão ambiental em uma empresa de cosméticos por meio da utilização do SICOGEA – sistema contábil gerencial ambiental. *Enciclopédia Biosfera*, v. 6, n. 9, p. 1-13, 2010.

VIERA, M. T.; FARIA, A. C. Aplicação da NBC T.15 por empresas dos segmentos de bebidas e alimentos: uma pesquisa documental. *Revista Universo Contábil*, v. 3, n. 1, p. 49-69, 2007.



# **GESTÃO AMBIENTAL EM UMA COOPERATIVA DE BENEFICIAMENTO DE ARROZ E SEUS REFLEXOS NA CONTABILIDADE**

---

## **Ellen Nice de Araújo**

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc.  
ellenaraujo.n@hotmail.com

---

## **Kátia Aurora Dalla Líbera Sorato**

Docente da Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc.  
kal@unesc.net

---

## **Dourival Giassi**

Docente da Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc.  
dgi@unesc.net

### **RESUMO:**

Este artigo visou identificar como ocorre a gestão ambiental em uma cooperativa de beneficiamento de arroz e seus reflexos na contabilidade. Caracterizou-se como descritiva, de natureza qualitativa, estudo de caso e levantamento. Verificou-se que a organização desenvolve várias ações ambientais. O estudo apresenta proposta de ações para a gestão e sugestões de lançamentos contábeis em contas específicas. Concluiu-se que as organizações necessitam de gestão ambiental e de informações oriundas da contabilidade ambiental e que a Cooperativa necessita avançar na formalização da gestão e estabelecendo políticas ambientais.

### **PALAVRAS-CHAVE:**

Contabilidade ambiental. Gestão ambiental. Cooperativa.

## 1 INTRODUÇÃO

O meio ambiente é o lugar onde todos habitam, sejam seres humanos ou outras formas de vida. Por conta disso, é imprescindível que este permaneça em equilíbrio, para que tenha condições de proporcionar a qualidade de vida adequada a todos. No entanto, no decorrer dos anos, com a evolução industrial, e principalmente nas últimas décadas, o ser humano vem causando significativos danos ao meio natural.

Diante disso, nos últimos anos, a discussão sobre os impactos ambientais causados pelas empresas e pelo ser humano vem se tornando cada vez mais expressiva. Isso porque as empresas, principais poluidoras, são obrigadas a se adaptar aos padrões exigidos pelos órgãos responsáveis pelo cumprimento da legislação de proteção ao meio ambiente, o que faz com que diminuam os impactos ambientais provocados por suas atividades, proporcionando melhores perspectivas quanto aos cuidados ambientais nas entidades.

Dessa forma, vem crescendo o número de gestores que estão revisando as ações nas organizações onde atuam e incluindo a gestão ambiental em seus planejamentos. E, uma vez realizadas tais ações, são gerados dados que devem ser registrados pela contabilidade para que se tornem fonte de informação. Desse modo, as empresas passam a utilizar a contabilidade ambiental como recurso de gestão, que fornece informações necessárias a tomada de decisão, tais como seu registro, evidenciação, análise e divulgação, entre outras possibilidades.

O propósito deste estudo é contribuir de forma teórica, descrevendo como ocorre a gestão ambiental em uma cooperativa agropecuária e identificando seus possíveis reflexos na contabilidade, oriundos das ações desenvolvidas. É oportuno observar que são poucas as pesquisas realizadas com tal finalidade, portanto, carente de aprofundamento teórico.

Este trabalho visa identificar como ocorre a gestão ambiental em uma cooperativa de beneficiamento de arroz, localizada em Jacinto Machado – SC, e seus possíveis reflexos na contabilidade.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, apresenta-se inicialmente uma abordagem sobre a gestão ambiental, a contabilidade ambiental como recurso gerencial e aspectos relacionados ao cooperativismo.

## 2.1 DA GESTÃO AMBIENTAL AO SISTEMA DE GESTÃO AMBIENTAL

Com o passar do tempo, surgiu uma maior preocupação com os problemas relacionados ao meio natural e a sociedade vem atentando-se cada vez mais para esta questão. Nesse contexto, Barbieri (2004) ressalta que as pessoas estão preocupadas com o meio natural, pois estão se dando conta de que a problemática ambiental compromete a qualidade de vida e a sobrevivência da própria humanidade. Por conta disso, mesmo de forma prescritiva, as organizações e seus gestores vêm mudando sua forma de gerir as empresas e incluindo na gestão ações voltadas ao meio ambiente.

Tinoco e Kraemer (2004) defendem que a gestão ambiental contempla na estrutura organizacional, as práticas, procedimentos e processos, atividades de planejamento, responsabilidades e recursos, visando analisar, implementar, atingir, e manter a política ambiental. Tal gestão é composta pelas ações tomadas pela empresa a fim de reduzir ou eliminar os efeitos nocivos causados ao meio natural pelas suas atividades.

Para Tachizawa (2002, p. 24), “a gestão ambiental torna-se um importante instrumento gerencial para a criação de condições competitivas entre as empresas, sendo elas de qualquer segmento econômico”. Seiffert (2007, p. 54) comenta que se faz necessário que as organizações tenham clara a sua política ambiental, seu planejamento e o seu gerenciamento, como detalhados a baixo:

1. A política ambiental, que é o conjunto consistente de princípios doutrinários que confirmam as aspirações sociais e/ou governamentais no que concerne à regulamentação ou modificação no uso, controle, proteção e conservação do ambiente;
2. O planejamento ambiental, que é o estudo prospectivo que visa à adequação do uso, controle e proteção do ambiente às aspirações sociais e/ou governamentais expressas formal ou informalmente em uma política ambiental, através da coordenação, compatibilização, articulação e implantação de projetos de intervenções estruturais e não estruturais;
3. O gerenciamento ambiental, que é o conjunto de ações destinado a regular o uso, controle, proteção, e conservação do meio ambiente, e a avaliar a conformidade da situação corrente com os princípios doutrinários estabelecidos pela política ambiental.

A empresa que busca implantar políticas voltadas à redução de impactos ambientais deverá avaliar as ações a serem tomadas neste sentido e elaborar um planejamento, baseado nos valores almejavéis pela empresa. Porém, é importante que após o planejamento, a organização busque gerenciar seus projetos visando monitorar os resultados alcançados. Neste sentido, Coral (2002) ressalta que, um bom planejamento ambiental quando efetivamente colocado em prática, resulta em efeitos positivos para o meio ambiente.

A implantação de um sistema de gestão ambiental, de acordo com dados obtidos junto ao *site* licenciamento ambiental (2014) gera alguns benefícios como: “conformidade legal, melhoria da imagem da companhia, melhoria da competitividade, vantagem de mercado, redução de custos, conformidade junto à matriz e/ou clientes”.

Valle (2002, p. 72) ressalta que “a instituição que possui um sistema de gestão ambiental deve ter como um de seus objetivos o aprimoramento contínuo de suas atividades em conjunto com o meio ambiente”.

Andreoli (2014, p. 62) afirma que

Este sistema vem ao encontro da necessidade das empresas em adotarem práticas gerenciais adequadas às exigências do mercado, universalizando os princípios e procedimentos que permitirão uma expressão consistente de qualidade ambiental. Dadas as similaridades dos sistemas de gestão da qualidade e ambiental, muitas empresas que implementaram programas de qualidade também estão na vanguarda da certificação ambiental.

Assim, por meio do sistema de gerenciamento ambiental, pode-se obter informações sobre o comprometimento da empresa com o meio ambiente, garantindo sua responsabilidade e atender as exigências das leis ambientais e comprovando seu compromisso socioambiental.

## **2.2 DA CONTABILIDADE TRADICIONAL À CONTABILIDADE AMBIENTAL**

A Contabilidade existe há séculos, mas, inicialmente, era realizada de forma rudimentar. Nesse sentido, Iudícibus e Marion (2007, p. 32) relatam “que desde os povos mais primitivos, a Contabilidade já existia em função da necessidade de controlar, medir e preservar o patrimônio familiar e, até mesmo, em função de trocar bens para maior satisfação das pessoas”.

Sá (2002, p. 46) esclarece que a “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

Iudícibus e Marion (2007, p. 32) explicam que “a Contabilidade não é uma ciência exata. Ela é uma ciência social, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial. Todavia, a Contabilidade utiliza os métodos quantitativos (matemática e estatística) como sua principal ferramenta”.

A Contabilidade é uma ciência que, assim como as demais áreas do conhecimento, vem ampliando sua atuação e, contemporaneamente, além de atender às questões econômico-financeiras das entidades, também pode fornecer para as empresas, e outras organizações, informações de sua relação com o meio ambiente.

Assis, Braz e Santos (2011, p. 13) comentam que “a sociedade tem estado muito preocupada no que diz respeito ao meio ambiente e sua preservação, exigindo das empresas um comportamento consciente e saudável”. Desse modo, surge a Contabilidade Ambiental, que é um segmento da Contabilidade, ou seja, uma ciência que pode ser aplicada como fonte de dados para os negócios e atuar, por meio de seus recursos, na resolução dos problemas acarretados pelas empresas com o meio ambiente.

Ribeiro (2005, p. 45) complementa esclarecendo que

[...] a Contabilidade Ambiental não é uma nova ciência, mas sim, uma segmentação da tradicional já, amplamente, conhecida. Adaptando o objetivo desta última, podemos definir como objetivo da contabilidade ambiental: identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade.

Para Carvalho (2007, p. 111) a “contabilidade ambiental pode ser definida como o destaque pela ciência aos registros e evidenciações da entidade referentes aos fatos relacionados com o meio ambiente.” Segundo Paiva (2006), a Contabilidade Ambiental pode ser entendida como a atividade de identificação, registro e evidenciação de eventos ambientais, processamento e geração de informações para tomada de decisões.

A Contabilidade Ambiental, neste sentido, traz nova modalidade de contribuição para a gestão das entidades com o objetivo de preencher uma lacuna referente à necessidade de informações contábeis referentes ao meio ambiente nas empresas. Assim, para que haja transparência e credibilidade nos dados contábeis ambientais, faz-se necessário o uso e a aplicação adequada de seus registros, o que torna alguns princípios importantes aliados nesta geração de informações.

### **2.3 A CONTABILIDADE AMBIENTAL COMO RECURSO GERENCIAL**

A Contabilidade, mantida diariamente pela dinâmica patrimonial que se caracteriza pelas transações realizadas na empresa, em seu aspecto gerencial, é uma fonte de informações indispensáveis à gestão. Atkinson (2000, p. 36) explica que “a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”.

Nesse sentido, a Contabilidade, sendo uma ciência social e, por conseguinte, da relação entre o homem e a sua riqueza, deve instituir mecanismos de registro, análise, interpretação e demonstração também dos fenômenos resultantes das ações que envolvem o meio ambiente.

Como a Contabilidade é responsável pelo registro de todos os fatos econômicos que interferem sobre o Patrimônio das empresas, a contabilidade ambiental surge como uma ferramenta gerencial relevante e imprescindível para a mensuração dos ônus decorrentes de impactos no meio ambiente decorrentes das atividades econômicas, bem como para a avaliação de alternativas operacionais e tecnológicas voltadas para o desenvolvimento sustentável. (CALLADO; CALLADO, 2007, p. 121)

A Contabilidade, cada vez mais, observa e atua na problemática ambiental, pois forma um elo entre as empresas e a comunidade. Ela deve procurar formas de despertar o interesse para as questões ambientais, contribuindo com as entidades para implementar em sua gestão, a variável ambiental, não apenas para cumprimento da legislação, mas por uma verdadeira conscientização ecológica.

A Contabilidade Ambiental se torna importante mecanismo para os gestores nas tomadas de decisões, destacando-se como importante fonte de informações ambientais, que servirão de subsídio tanto para os usuários internos quanto externos das empresas.

## 2.4 FORMAS DE EVIDENCIAÇÕES DAS AÇÕES AMBIENTAIS

Quando as empresas adotam políticas ambientais de proteção, recuperação e controle do meio ambiente, é importante para a boa imagem da empresa que ela divulgue gastos e investimentos efetuados na área ambiental. Para isso, inicialmente, deve realizar os registros dos fatos contábeis pertinentes.

Tinoco e Kraemer (2004, p. 256) definem que:

[...] o objetivo da evidenciação é o de divulgar informações do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades aos parceiros sociais, os *stakeholders*, considerando que os demonstrativos financeiros e outras formas de evidenciação não devem ser enganosos.

Paiva (2003, p. 45) cita que “os gastos e as provisões efetuados com o meio ambiente devem ser evidenciados, assim como todas as situações relacionadas diretamente com a natureza [...]”. O autor destaca ainda que as “formas tradicionais de evidenciação de fatos relacionados ao meio ambiente são, de forma complementar ao Balanço Patrimonial e à Demonstração do Resultado do Exercício, o relatório da administração, as notas explicativas e os quadros suplementares” (PAIVA, 2003, p. 56).

No Quadro 1, Ribeiro (2005) apresenta proposta de como as contas ambientais podem ser evidenciadas no Balanço Patrimonial:

Quadro 1 – Balanço Patrimonial adaptado a área ambiental

BALANÇO PATRIMONIAL EM FORMATO TRADICIONAL			
Ativo	R\$	Passivo	R\$
<b>Circulante</b>		<b>Circulante</b>	
Itens usuais		Itens usuais	
Bens ou direitos de natureza ambiental		Passivo ambiental	
<b>Não Circulante</b>		<b>Não Circulante</b>	
Itens usuais		Itens usuais	
Bens ou direitos de natureza ambiental		Passivo ambiental	
<b>Permanente</b>		<b>Patrimônio Líquido</b>	
Itens usuais		Itens usuais	

Bens ou direitos relacionados à preservação, proteção e recuperação ambiental; ou perda de potencial de uso ou serviços		Lucros ou Prejuízos Acumulados (incluindo os efeitos do reconhecimento de ativos e passivos ambientais)	
<b>Total do Ativo</b>		<b>Total do Passivo + PL</b>	

Fonte: Adaptado de Ribeiro (2005).

O Balanço Patrimonial elaborado pelas empresas deve ser adaptado para contemplar contas que demonstrem dispêndio de recursos financeiros com eventos ambientais relacionados com a gestão da riqueza patrimonial. Dessa forma, tornar-se-á um demonstrativo de melhor evidenciação, abrangendo também as ações ambientais realizadas.

No Quadro 2, apresenta-se a Demonstração do Resultado (DR) adaptada com contas ambientais, e que a autora Ribeiro (2005), quando apresentou em seu livro, identificava como Demonstração de Resultado do Exercício, por ainda não ter ocorrido a alteração de sua denominação.

Quadro 2 – Demonstrativo do Resultado

<b>Demonstração do Resultado em seu formato tradicional</b>	
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$</b>
<b>(-) Custos da produção</b>	
Itens usuais	
Custos	
*Depreciação de equipamentos antipoluentes	
*Insumos antipoluentes	
*Mão de obra utilizada no controle do ambiente	
<b>(=) Lucro Bruto</b>	
<b>(-) Despesas Operacionais</b>	
Itens usuais	
Despesas	
*Gastos incorridos na área administrativa	
*Taxas ou despesas com regulamentação do ambiente	
<b>(=) Resultado Operacional</b>	
<b>(+/-) Resultado não operacional</b>	
Itens usuais	
Gastos não operacionais	
*Multas por infração à legislação ambiental	
*Penalidades por agressões ao meio ecológico	
<b>(=) Resultado Líquido antes dos impostos</b>	

Fonte: Ribeiro (2005, p. 129).

A DR é um instrumento da Contabilidade, cuja finalidade consiste em evidenciar o resultado econômico das entidades num determinado período, detalhando o volume de receitas, custos e despesas incorridas naquele exercício. É um demonstrativo que fornece aos gestores da organização e demais interessados, informações da dinâmica patrimonial, pois por meio dele pode-se analisar o reflexo da gestão no resultado da empresa.

## 2.5 COOPERATIVISMO: CONCEITO, VALORES E PRINCÍPIOS

Antes de falar de cooperativismo, primeiramente, cabe lembrar a origem da palavra cooperativa que, de acordo com Plácido e Silva (2000), deriva do latim *cooperativus, de cooperari*, que significa cooperar, colaborar, trabalhar com os outros.

A Lei nº 5.764/71, em seu artigo 3º, conceitua Cooperativa como o “tipo de sociedade celebrada por pessoas que se obrigam reciprocamente a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum e sem objetivo de lucro” (BRASIL, 1971).

Para Schmidt e Perius (2003, p. 63), as cooperativas são “associações autônomas de pessoas que se unem voluntariamente e constituem uma empresa, de propriedade comum, para satisfazer aspirações econômicas, sociais e culturais.” Os autores destacam ainda, que “baseiam-se em valores de ajuda mútua, solidariedade, democracia, participação e autonomia.”

Em relação ao Cooperativismo, a Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB (2014) o define como “um movimento, filosofia de vida e modelo socioeconômico capaz de unir desenvolvimento econômico e bem-estar social.” Seus referenciais fundamentais são: participação democrática, solidariedade, independência e autonomia. Acrescenta ainda que se refere ao “sistema fundamentado na reunião de pessoas e não no capital. Visa às necessidades do grupo e não do lucro. Busca prosperidade conjunta e não individual.”

Associado a valores universais, o Cooperativismo se desenvolve independentemente de território, língua, credo ou nacionalidade.

Mantendo atributos próprios, o Cooperativismo ancora-se em alguns valores básicos que são, conforme Iron (2007):

- ✓ **Solidariedade:** representa um valor essencial e constitui a base do cooperativismo;

- ✓ **Liberdade:** representa o direito dos cooperados de ingresso ou retirada da cooperativa no momento que lhes for conveniente;
- ✓ **Democracia:** implica a manifestação coletiva. Participação dos associados nas reuniões, direito de opinião, da oportunidade do exercício das funções diretivas, entre outros. Este valor inibe a distinção entre pessoas.
- ✓ **Justiça social:** evolução pessoal dos associados, não só de forma econômica, mas também pela promoção de educação, cultura, qualidade de vida, oportunidade de trabalho e realização pessoal;
- ✓ **Equidade:** este valor estabelece o tratamento igual, de acordo com o grau de participação nas relações humanas e de contribuição para os associados;
- ✓ **Participação:** representa o envolvimento dos cooperados nas diversas etapas de desenvolvimento de uma cooperativa. Determina até que ponto os objetivos traçados pelo empreendimento serão alcançados de forma eficaz;
- ✓ **Universalidade:** por meio deste valor os associados descobrem o valor do trabalho coletivo em prol de objetivos de interesse universal;
- ✓ **Honestidade:** representa um aspecto da formação do caráter do ser humano. Os pioneiros do cooperativismo buscavam sempre alertar para as atitudes e o comportamento dos indivíduos na sociedade.

A atividade cooperativista, dessa forma, lastreia-se em importantes valores fundamentais para desenvolverem suas atividades e, para o desenvolvimento desta pesquisa, o vínculo principal se dá com o pautado para a justiça social, uma vez que este trabalho aborda também a promoção da qualidade de vida e a preservação do meio natural que tem relação com esta questão.

Em relação aos princípios que regem as sociedades cooperativas, de acordo com a OCB (2014) estes são compostos por:

- ✓ **Adesão voluntária e livre:** as cooperativas são abertas a todas as pessoas aptas a utilizar os seus serviços e assumir as responsabilidades como membros, sem discriminação;

- ✓ **Gestão democrática pelos membros:** as cooperativas são organizações democráticas, controladas por seus membros, que participam ativamente na formulação das suas políticas e na tomada de decisões. Os eleitos como representantes dos demais membros, são responsáveis perante estes;
- ✓ **Participação econômica dos membros:** os membros contribuem equitativamente para o capital das suas cooperativas e controlam-no democraticamente. Parte desse capital é, normalmente, propriedade comum da cooperativa. Os membros recebem, habitualmente, se houver uma remuneração limitada ao capital integralizado, como condição de sua adesão;
- ✓ **Autonomia e independência:** as cooperativas são organizações autônomas, de ajuda mútua, controladas pelos seus membros. Se estas firmarem acordos com outras organizações, incluindo instituições públicas, ou recorrerem à capital externo, devem fazê-lo em condições que assegurem o controle democrático pelos seus membros e mantenham a autonomia da cooperativa;
- ✓ **Educação, treinamento e formação:** as cooperativas proporcionam educação e treinamento para os sócios, dirigentes eleitos, administradores e funcionários, de modo que estes possam contribuir efetivamente, para o desenvolvimento das suas cooperativas. Deve-se informar o público em geral, sobre a natureza e os benefícios da cooperação;
- ✓ **Intercooperação:** as cooperativas procuram atender seus sócios mais efetivamente trabalhando em conjunto, por meio das estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais;
- ✓ **Interesse pela comunidade:** as cooperativas trabalham em prol do desenvolvimento sustentado das comunidades onde atuam, por meio de políticas aprovadas pelos cooperados.

Entre os princípios, destaca-se o último, “interesse pela comunidade”, pois remete ao desenvolvimento sustentável, o que significa dizer que a atividade cooperativista deve desenvolver suas atividades visando o crescimento econômico, social e ambiental.

De acordo com o Sebrae (2014), os 13 ramos do Cooperativismo foram definidos, em 4 de maio de 1993, com base em modelos da Aliança Cooperativa Internacional – ACI e da Organização das Cooperativas da América – OCA, sendo um deles a atividade cooperativa agropecuária, foco de estudo deste trabalho.

## 2.6 ESTUDOS ANTERIORES

São poucos os estudos anteriores referentes ao tema em questão. Os autores Tamiosso e Marian (2014) verificaram os resíduos sólidos gerados no beneficiamento de arroz e destino dado a estes pela cooperativa agrícola Coagrijal. Para a realização do estudo, aplicou-se uma entrevista semi-estruturada com o responsável pela parte ambiental da cooperativa. Os resultados demonstram a preocupação da organização em relação aos impactos que suas atividades com o beneficiamento de arroz podem causar.

Maciel (2014) investigou o conhecimento da contabilidade ambiental nas empresas beneficiadoras de arroz localizadas nos municípios da região da Amesc. Pesquisaram-se quatorze empresas e obteve-se resposta de sete delas. O estudo apontou como principal resultado que ainda falta conscientização por parte das empresas quanto aos impactos ambientais gerados por elas. Reconhecem a contabilidade ambiental como fator importante, apesar de os registros em contas específicas ainda ser incipientes.

Lhamby *et al.* (2012) pesquisaram as práticas ambientais adotadas por uma organização rural e como estas contribuem para a gestão da mesma. O estudo apontou que a adoção de ferramentas de gestão ambiental e da qualidade contribui de modo significativo para a organização.

## 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, este estudo caracteriza-se como descritivo, pois visa descrever as ações ambientais realizadas pela entidade objeto de estudo e seus reflexos na contabilidade. Em relação aos procedimentos, como pesquisa bibliográfica, estudo de caso e levantamento ou *survey*.

Quanto à pesquisa bibliográfica, esta ocorreu por meio de pesquisa em livros, artigos científicos, entre outros. O estudo de caso foi realizado na Cooperativa de Beneficiamento de Arroz (Cooperja), localizada em Jacinto Machado – SC. O levantamento ou *survey* ocorreu por meio de entre-

vista semiestruturada com o Engenheiro da área ambiental e o Contador da Cooperativa, no intuito de identificar como ocorre a gestão ambiental, principais ações ambientais desenvolvidas e como são registradas na Contabilidade da organização em estudo.

Para Boni e Quaresma (2005, p. 5), a entrevista como coleta de dados sobre determinado tema científico é a “técnica mais utilizada no processo de trabalho de campo. Através dela os pesquisadores buscam obter informações, ou seja, coletar dados objetivos e subjetivos.”.

Quanto à abordagem do problema de estudo, foi utilizado o método qualitativo. Este método possibilita a obtenção de respostas com relação à pergunta problema deste trabalho.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Nesta seção, apresentam-se, inicialmente, as características da empresa objeto de estudo. Em seguida, evidenciam-se as ações ambientais que a empresa realiza e sua política ambiental. Finalizando com a sugestão de formas de registro das ações ambientais desenvolvidas pela organização em estudo e as propostas para a melhoria da gestão ambiental.

### 4.1 DADOS DA EMPRESA

De acordo com dados obtidos junto ao site da empresa, a Cooperja – Cooperativa Agropecuária de Jacinto Machado iniciou suas atividades de beneficiamento de arroz na década de 60 no sul do estado de Santa Catarina, no município de Jacinto Machado.

A Cooperja desenvolve suas ações de responsabilidade social, atendendo aos princípios que norteiam o Cooperativismo. Por conta disso, além das diversas atividades que resultaram em premiações, realiza ações em prol do meio ambiente, observando o sétimo princípio do cooperativismo, **‘Interesse pela comunidade’**, ou seja, trabalhando em prol do desenvolvimento sustentável das comunidades onde atua.

Com o propósito de compreender como ocorre a gestão ambiental na Cooperativa e como são registrados na Contabilidade os dispêndios com as ações ambientais desenvolvidas, realizou-se, como proposto na metodologia, entrevista semiestruturada com o Engenheiro da área ambiental e o Contador da Cooperativa.

### 4.1.1 Gestão Ambiental na Cooperja

Procurou-se saber, por meio da entrevista, se a Cooperja conta com Sistema de Gestão Ambiental formal, devidamente documentado, com o estabelecimento de políticas, planejamento, etapas para implantação, e critérios de verificação das ações propostas.

O resultado apontou que existem várias ações ambientais sendo realizadas, existe a preocupação e o compromisso do corpo diretivo quanto ao meio ambiente, mas ainda não há documentações contendo as políticas estabelecidas quanto a esta questão, assim como não contam com um planejamento estratégico documentado.

Quando questionados sobre a certificação da ISO 14.001, a resposta obtida foi de que ainda não contam com tal certificação. No entanto, a gestão está realizando reuniões visando definir critérios para a obtenção daquela, uma vez que a própria missão da Cooperativa estabelece que deve, “através do cooperativismo, promover o desenvolvimento econômico das comunidades onde atua com **responsabilidade socioambiental**”.

De acordo com a pesquisa, é procurando atender a sua missão, que desenvolve ações ambientais, não somente no seu âmbito interno, mas também nas escolas e parcerias com outras entidades, realiza atividades relacionadas à educação ambiental.

Neste projeto, a Cooperativa produz mudas de árvores nativas para reflorestamento de áreas degradadas no município. Entre os substratos usados na produção das mudas está a cinza oriunda da queima da casca do arroz. A Cooperja mantém convênios com três escolas no “Programa Cooperjovem”, em que ensina e incentiva a prática do cooperativismo nas escolas, sendo que a educação ambiental faz parte desse contexto.

### 4.1.2 Proposta para a Gestão Ambiental

Após análise dos dados levantados por meio do questionário, os resultados apontaram que existe gestão ambiental na organização e que pretendem implantar a ISO 14001, mas ainda não dispõem de documentação formal que norteie as ações realizadas pela Cooperativa. Assim, sugere-se:

1. Estabelecer compromisso formal da administração com a gestão ambiental da cooperativa;

2. Elaborar documento que contemple a política ambiental da organização e sua implantação, destacando princípios doutrinários que confirmem aspirações em relação à regulamentação ou modificação no uso, controle, proteção e conservação do meio ambiente, observando a legislação ambiental pertinente;
3. Realizar planejamento ambiental, onde se apresente estudo prospectivo visando à adequação do uso, controle e proteção do ambiente observando aspirações sociais e/ou governamentais expressas na política ambiental;
4. Traçar como um de seus objetivos para área ambiental, a obtenção da certificação ISO 14001, pois com isso, a Cooperativa cria sistemáticas para implementar, monitorar, avaliar, auditar, certificar e manter sistema de gestão ambiental com a finalidade de aprimorar os processos operacionais para eliminar ou restringir impactos ambientais.
5. Acompanhar a implementação das ações propostas no planejamento, observando os princípios doutrinários estabelecidos pela política ambiental;
6. Estabelecer critérios de verificação dos resultados obtidos após a implementação das ações ambientais;
7. Reavaliar os objetivos previamente estabelecidos, adequando-os se necessários; e
8. Revisar o planejamento em ciclo constante do processo.

## 4.2 AÇÕES AMBIENTAIS E PROPOSTA DE CONTABILIZAÇÃO

Conforme exposto, a Cooperja realiza algumas ações voltadas à área ambiental, mas quando se questionou sobre os registros contábeis, constatou-se que estas não ocorrem em contas específicas para tal finalidade. Por isso, neste tópico, são apresentadas ações realizadas e propostas formas de registro contábil. Ressalta-se que os valores são simbólicos para representar a realidade da Cooperativa.

### a) **Lavador de Gases/Chaminé**

O efluente gasoso, resultante da queima da casca de arroz, é tratado no lavador de gases da marca Rizimec modelo LAG-RI 3500 que efetua a

pulverização de água em circuito fechado. O efluente gerado neste processo e encaminhado para a caixa de retenção de cinza e posteriormente será utilizado em circuito fechado no setor de limpeza dos fornos (COOPERJA, 2014).

No Quadro 3 está a proposta de registro contábil do lavador de gases, adquirido a prazo:

Quadro 3 – Lavador de Gases/Chaminé

Fatos Ambientais: Aquisição de máquina/equipamento utilizado no tratamento para retirar a fuligem		
D/C	CONTAS	VALOR
D	Inst. Ambientais/Máq. e Equip. Ambientais (ANC)	
C	Fornecedores de Bens Ambientais (PC)	
Histórico	Valor ref. aquisição de máquina marca Rizimec modelo LAG-RI 3500 utilizada no tratamento para retirada da fuligem, conforme NF 26549.	200.000,00
D	Fornecedores de Bens Ambientais (PC)	
C	Caixa ou Banco conta movimento (AC)	
Histórico	Valor ref. pagamento de máq. utilizada no tratamento para retirar fuligem, NF 26549.	200.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

## b) Estação de Tratamento de Efluentes (ETE)

A Estação de Tratamento de Efluentes (ETE) possibilita que a água utilizada nos tanques de encharcamento se torne potável e volte de forma intacta à natureza. A ETE vertical, automatizada, que opera com sistema de tratamento biológico e filtragem, divide-se em: tanques de equalização e neutralização do efluente, reator anaeróbio, armazenagem do lodo, lagoa de estabilização coberta por macrófitas (plantas) e casa de química (COOPERJA, 2014).

No Quadro 4 é apresentada proposta de registro contábil da estação de tratamento de efluentes, adquirida a prazo:

Quadro 4 – Estação de Tratamento de Efluentes (ETE)

Fatos Ambientais: Instalação utilizada no tratamento de efluentes		
D/C	CONTAS	VALOR
D	Inst. Ambientais/Máq. e Equip. Ambientais (ANC)	
C	Fornecedores de Bens Ambientais (PC)	
Histórico	Valor ref. Gastos com instalação para tratamento de efluentes, conforme NF 36847.	100.000,00
D	Fornecedores de Bens Ambientais (PC)	
C	Caixa ou Banco conta movimento (AC)	
Histórico	Valor ref. pagamento instalação para tratamento de efluentes, NF 36847.	100.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

### c) Arroz secado a Gás

Cerca de dois milhões de sacos de arroz são secos a gás, evitando a utilização de lenha. Os três secadores de fluxo contínuo com capacidade de 20 ton/h são alimentados com gás liquefeito de petróleo (GLP). Os gases gerados na queima e o material particulado resultante da movimentação dos grãos de arroz são direcionados para a câmara de sedimentação úmida com a impulsão de dois ventiladores movimentados com motor elétrico de 20CV, proporcionando uma vazão de 116.000 m<sup>3</sup>/h por secador (COOPERJA, 2014).

No Quadro 5, apresenta-se a proposta de registro contábil da máquina para secar arroz a gás, adquirida a prazo:

Quadro 5 – Arroz secado a Gás

Fatos Ambientais: Aquisição de máquina para secar arroz a gás		
D/C	CONTAS	VALOR
D	Inst. Ambientais/Máq. e Equip. Ambientais (ANC)	
C	Fornecedores de Bens Ambientais (PC)	
Histórico	Valor ref. Aquisição de máquina para secar arroz a gás, conforme NF 18765.	180.000,00
D	Fornecedores de Bens Ambientais (PC)	
C	Caixa ou Banco conta movimento (AC)	
Histórico	Valor ref. pagamento de máquina para secar arroz a gás, conforme NF 18765.	180.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

#### d) Casca de arroz

O excesso de casca de arroz, não utilizado pela Cooperativa no aquecimento da água no processo de parboilização, é destinado à venda para uso na avicultura como ‘cama’ de aviário que, impregnado pelas fezes das aves em cativeiro que o pisoteiam, geram fertilizante natural que pode ser utilizado na agricultura. Enquanto não comercializada, a casca do arroz é estocada em depósito fechado (15m x 20m x 3m), transportada por meio de roscas helicoidais (sem fim) cobertas com o intuito de reter qualquer material particulado.

No Quadro 6, é apresentada proposta de registro contábil da receita obtida com a venda da casca do arroz, à vista:

Quadro 6 – Venda da casca de Arroz

Fatos Ambientais: Venda da casca de arroz		
D/C	CONTAS	VALOR
D	Clientes Ambientais (AC)	
C	Venda da casca de arroz (R)	
Histórico	Valor ref. venda da casca de arroz, conforme NF 76549.	10.000,00
D	Caixa ou Banco conta movimento (AC)	
C	Clientes Ambientais (AC)	
Histórico	Valor ref. recebimento pela venda da casca de arroz, conforme NF 76549	10.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

#### e) Instalação de caixas para decantação

No processo de parboilização é necessário que a água seja aquecida até 72°C para encharcamento dos grãos. O combustível utilizado para geração de calor é casca do arroz, e a cinza gerada é encaminhada para caixas de contenção com a sua diluição em água.

A água que retira a cinza dos fornos circula no processo em circuito fechado, ou seja, sai dos fornos para a caixa de contenção e pelo sistema de ‘chicanas’ (equipamento), onde perde velocidade e decanta o material, retornando ao sistema para novamente realizar estas etapas, subsequentes. A quantidade de água que se perde com umidade da cinza é repostada com o efluente oriundo do encharcamento dos grãos.

No Quadro 7, demonstra-se proposta de registro contábil para as caixas de decantação construídas:

Quadro 7 – Instalação de caixas de decantação da cinza

<b>Fatos Ambientais: Instalação de caixas de decantação da cinza</b>		
D/C	CONTAS	VALOR
D	Inst. Ambientais/Máq. e Equip. ambientais (ANC)	
C	Fornecedores de Bens Ambientais (PC)	
Histórico	Valor ref. gastos com instalação de caixas para decantação da cinza, conforme NF 78354.	50.000,00
D	Fornecedores de Bens Ambientais (PC)	
C	Caixa ou Banco conta movimento (AC)	
Histórico	Valor ref. pagamento instalação de caixas para decantação da cinza, NF 78354.	50.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 8, apresenta-se o Balanço Patrimonial, contemplando em seu aspecto qualitativo, contas propostas para os registros contábeis dos eventos ambientais:

Quadro 8 – Balanço Patrimonial (adaptado com contas ambientais propostas)

<b>BALANÇO PATRIMONIAL EM FORMATO TRADICIONAL</b>			
Ativo	R\$	Passivo	R\$
<b>Circulante</b>		<b>Circulante</b>	
Itens usuais		Itens usuais	
Caixa ambiental		Fornecedores de Bens Ambientais	
Clientes Ambientais			
<b>Não Circulante</b>		<b>Não Circulante</b>	
<b>Permanente</b>		<b>Patrimônio Líquido</b>	
Itens usuais		Itens usuais	

Inst. Ambientais		Lucros ou Prejuízos Acumulados (incluindo os efeitos do reconhecimento de ativos e passivos ambientais)	
Máquinas e Equipamentos ambientais			
<b>Total do Ativo</b>		<b>Total do Passivo + PL</b>	

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 9, apresenta-se a Demonstração de Resultado que contempla, no aspecto qualitativo, as contas sugeridas na proposta de registros contábeis das ações ambientais:

Quadro 9 – Demonstração de Resultado (adaptada com contas ambientais propostas)

<b>Demonstração do Resultado em seu formato tradicional</b>	
Receita Bruta	R\$
Venda de Casca de Arroz	
<b>(-) Custos da produção</b>	
Itens usuais	
Custos	
*Depreciação de equipamentos antipoluentes	
*Insumos antipoluentes	
*Mão de obra utilizada no controle do ambiente	
<b>(=) Lucro Bruto</b>	
<b>(-) Despesas Operacionais</b>	
Itens usuais	
Despesas	
*Gastos incorridos na área administrativa	
*Taxas ou despesas com regulamentação do ambiente	
<b>(=) Resultado Operacional</b>	
<b>(+/-) Resultado não operacional</b>	
Itens usuais	
Gastos não operacionais	
*Multas por infração à legislação ambiental	
*Penalidades por agressões ao meio ecológico	
<b>(=) Resultado Líquido antes dos impostos</b>	

Fonte: Elaborado pelos autores.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em geral, as empresas são grandes poluidoras do meio natural, entre elas também as do ramo de beneficiamento de arroz, que por muito tempo poluíam o meio ambiente, com a fuligem que saía de suas chaminés, assim como o pó oriundo do beneficiamento do arroz em casca, efluentes líquidos entre outros. Atualmente, ainda existem empresas deste ramo que permanecem poluindo o meio ambiente, no entanto, um número maior de gestores já compreende a necessidade de que devem atuar considerando também a conservação do meio natural.

Algumas empresas deste ramo se utilizam de tecnologias ecologicamente corretas, com os cuidados necessários com a água, como o tratamento de efluentes, com a reutilização e reciclagem, buscando sempre a conscientização e conservação do meio natural. É o caso da organização em estudo, que apesar de não possuir uma gestão ambiental formalmente documentada, com a realização de um planejamento estratégico, e não contar com a certificação ISO 14001, realiza ações de proteção ambiental.

Com isso, percebeu-se que a Cooperja procura atender ao sétimo princípio do Cooperativismo, que se refere ao ‘interesse pela comunidade’, em que consta que “as cooperativas trabalham em prol do desenvolvimento sustentado das comunidades onde atuam”. Observando a forma em que a organização se encontra estruturada em relação à área ambiental, há carências e, desta forma, apresentou-se proposta de melhorias para sua gestão.

Por outro lado, constatou-se que não ocorre o registro contábil dos fatos ambientais separadamente dos demais, o que dificulta a tomada de decisão, uma vez que os demonstrativos não apresentam de forma clara a realidade da entidade. Em virtude disso, apresentou-se proposta de registros contábeis de ações encontradas, como também sugestão de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado, com a inserção das contas ambientais sugeridas para os registros contábeis.

Concluiu-se assim que, em que pese a Cooperativa preocupar-se com o meio ambiente, pretendendo realizar ainda mais ações ambientais, precisa avançar na formalização da gestão, estabelecendo políticas para tal finalidade. Além disso, é importante que ocorra a realização da contabilidade ambiental, para que sirva como ferramenta de gestão e divulgação dos efetivos desembolsos financeiros empenhados em ações em prol do meio natural, contribuindo para a tomada de decisão. Contribuindo também para que os gestores e cooperados valorizem tais ações.

## REFERÊNCIAS

ANDREOLI, Cleverson V. *Gestão Ambiental*. Disponível em: <<http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/empresarial/6.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2014.

ASSIS, Perla Roberta Pignatta de; BRAZ, Eliane Marta Quiñones; SANTOS, Carlos Lopes dos. Contabilidade Ambiental. *Revista Ceciliana*, Universidade de Santa Cecília, jun. 2011, p. 13-16. Disponível em: <[http://sites.unisanta.br/revistaceciliana/edicao\\_05/1-2011-13-16.pdf](http://sites.unisanta.br/revistaceciliana/edicao_05/1-2011-13-16.pdf)>. Acesso em: 20 maio 2014.

ATKINSON, Anthony A. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBIERI, José Carlos. *Gestão ambiental empresarial: conceitos, modelos e instrumentos*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BONI, Valdete; QUARESMA, Sílvia Jurema. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. *Em Tese*, Florianópolis, v. 2, n. 1, 2005. Disponível em: <[www.emtese.ufsc.br/3\\_art5.pdf](http://www.emtese.ufsc.br/3_art5.pdf)> Acesso em: 14 jun. 2014.

BRASIL. *Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971*. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15764.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm)> Acesso em: 14 abr. 2014.

CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Índices Financeiros Ambientais: uma proposta conceitual. *eGesta – Revista Eletrônica de Gestão de Negócios*, Mestrado em Gestão de Negócios – Universidade Católica de Santos, Faculdade de Ciências Econômicas Empresariais – Universidade de Santiago de Compostela, v. 3, nº 4, p. 116-133, out./dez. 2007. Disponível em: <<http://www.unisantos.br/mestrado/gestao/egesta/artigos/135.pdf>>. Acesso em: 28 maio 2014.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. *Contabilidade ambiental: teoria e prática*. Curitiba: Juruá, 2007.

COOPERJA – Cooperativa Agropecuária de Jacinto Machado. Histórico Cooperja. Disponível em: <<http://www.cooperja.com.br/historico.php?id=1>>. Acesso em: 22 abr. 2014.

CORAL, Eliza. *Modelo de Planejamento Estratégico para a Sustentabilidade Empresarial*. 2002. 282 f. Tese (Doutorado) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário Jurídico*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

IRON, João Eduardo Oliveira. *Cooperativismo e economia social: a prática do cooperativismo como alternativa para uma economia centrada no trabalho e no homem*. São Paulo: STS, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LHAMBY, Andressa Rocha *et al.* Gestão ambiental em uma organização rural do Rio Grande do Sul: um estudo de caso. III CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO AMBIENTAL. *Anais...* Goiânia. 2012. Disponível em: <<http://www.ibeas.org.br/congresso/Trabalhos2012/XI-059.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

LICENCIAMENTO AMBIENTAL. *Benefícios da implementação de Sistemas de Gestão Ambiental*. 2014. Disponível em: <<http://www.licenciamentoambiental.eng.br/beneficios-da-implementacao-de-sistemas-de-gestao-ambiental>>. Acesso em: 19 maio 2014.

MACIEL, Morgana. *Contabilidade ambiental: estudo sobre a aplicação da contabilidade ambiental nas empresas de beneficiamento de arroz nos municípios da Amesc. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis)*. Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2014.

OCB – Organização das cooperativas brasileiras. *Princípios do cooperativismo*. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/principios.asp>>. Acesso em: 28 abr. 2014.

OCB – Organização das cooperativas brasileiras. *Cooperativismo*. Disponível em: <<http://www.brasilcooperativo.coop.br/site/cooperativismo/index.asp>>. Acesso em: 28 abr. 2014.

PAIVA, Paulo Roberto de. *Contabilidade Ambiental*. São Paulo: Atlas, 2003.

RIBEIRO, Maisa de Souza. *Contabilidade Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2005.

SÁ, Antonio Lopes de. *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SCHMIDT, Derli; PERIUS, Vergílio. Cooperativismo – cooperativa. In: CATTANI, Antonio David. *A outra economia*. Porto Alegre: Veraz, 2003.

SEBRAE. *Cooperativa*. Disponível em: <<http://www.cooperativismo.org.br/cooperativismo/sebrae/saibamaiscooperativa.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2014.

SEIFFERT, Mari Elizabete Bernardini. *Gestão ambiental: instrumentos, esferas de ação e educação ambiental*. São Paulo: Atlas, 2007. 310 p.

TACHIZAWA, Takeshy. *Gestão ambiental e responsabilidade social corporativa: estratégias de negócios focadas na realidade brasileira*. São Paulo: Atlas, 2002.

TAMIOSSO, Sabrina Tascheto; MARIAN, Lucineide de Fátima. Interação sustentável entre a contabilidade ambiental e o destino dos resíduos sólidos na COAGRIJAL. 3º FÓRUM INTERNACIONAL ECOINOVAR. *Anais...* Santa Maria/RS. Disponível em: <<http://ecoinovar.com.br/cd2014/arquivos/artigos/ECO442.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2014.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. *Contabilidade e gestão ambiental*. São Paulo: Atlas, 2004.

VALLE, Cyro Eyer do. *Qualidade Ambiental: ISO 14000*. 4. ed. São Paulo: Senac, 2002.



# APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC NO DEPARTAMENTO DE RECURSOS HUMANOS

## **Vilmar Oenning**

---

Mestre em Contabilidade  
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó –  
Unochapecó. oenning@unochapeco.edu.br

## **Roseli Battistoni**

---

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Comunitária  
da Região de Chapecó – Unochapecó  
roseli@unochapeco.edu.br

## **Silvana Dalmutt Kruger**

---

Doutoranda em Contabilidade – UFSC  
Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó –  
Unochapecó. silvanak@unochapeco.edu.br

## **Sady Mazzioni**

---

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração – FURB  
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó –  
Unochapecó. Bolsista do Programa do Fundo de Apoio à Manuten-  
ção e ao Desenvolvimento da Educação Superior – FUMDES  
sady@unochapeco.edu.br

## **RESUMO:**

O objetivo do estudo é identificar os custos por atividades no departamento de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial pelos critérios do método de custeio ABC. A pesquisa exploratória e com abordagem quantitativa considerou as atividades que envolvem o recrutamento, admissão, capacitação, rotinas da folha de pagamento e o processo de demissão, identificando as horas consumidas e os custos por direcionadores de atividades. Os resultados demonstram que o método ABC apresenta-se como metodologia benéfica na gestão dos custos por atividade do departamento de recursos humanos das organizações.

## **PALAVRAS-CHAVE:**

Método ABC. Custeio por atividades. Recursos humanos.

## 1 INTRODUÇÃO

Considerando o cenário competitivo e globalizado, os avanços tecnológicos, a concorrência acirrada e as exigências do mercado consumidor, as organizações têm buscado por alternativas que contribuam na minimização de custos e na eficiência dos processos de produção (IANNI, 2002; LÉVY, 2001). Nesse sentido, a análise e gestão dos custos torna-se um diferencial competitivo, que permite a mensuração da rentabilidade dos produtos e serviços, contribui na fixação de preços, na redução de custos e na eliminação de desperdícios dos processos e das atividades (BORNIA, 2002).

O custeio baseado em atividades (ABC) surgiu da necessidade do aprimoramento da apuração de custos das atividades organizacionais, considerando o pressuposto de que é o conjunto das atividades organizacionais que consome os recursos disponíveis e que, ao ser executado, dá origem aos produtos. Dessa forma, ao identificar o custo de um produto, pode-se também identificar o custo da estrutura de atividades que esse produto consome (BEZERRA *et al.*, 2007).

Raupp e Sousa (2013) evidenciam que o custeio ABC considera que são as atividades operacionais que consomem os recursos disponíveis, dando origem aos produtos. Nesse sentido, o custeio ABC se adapta e contribui no processo decisório, especialmente daqueles empreendimentos ou setores nos quais os custos fixos são elevados, tendo em vista que o custeio ABC considera os gastos fixos mediante o rastreamento de suas causas, ou seja, relaciona os custos às atividades, não se limitando ao custeio dos produtos, mas também às tarefas e demais atividades relacionadas aos processos que consomem recursos (MIRANDA *et al.*, 2007).

De acordo com Duduche (2012), o custeio ABC reduz a arbitrariedade na alocação dos custos aos produtos ou processos, porque busca direcionar os custos para as atividades por meio de rastreamento, permitindo a análise entre a execução das tarefas e o consumo dos recursos organizacionais.

No entanto, para identificar ou rastrear os custos por atividades, torna-se necessário elencar todas as etapas ou atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar os recursos consumidos e direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos. Dessa forma, o custeio ABC possibilita aos gestores identificar quais as atividades da empresa consomem de forma mais significativa seus recursos, contribuindo com o processo de tomada de decisão (VICECONTI; NEVES, 2000).

Estudos anteriores evidenciam a utilização e aplicação do custeio ABC em distintos ambientes organizacionais: a pesquisa de Bezerra *et al.* (2007) utilizou o ABC para custear os serviços de uma instituição financeira; Miranda *et al.* (2007) aplicaram o custeio ABC em hospitais universitários; Carmo e Silva (2011) investigaram o método aplicado aos serviços educacionais; Duduche *et al.* (2011) utilizaram o ABC para mensurar os serviços de hotelaria; Santana, Colauto e Carrieri (2012) observaram a aplicação numa entidade do setor elétrico; e Oliveira e Oliveira Júnior (2013) utilizaram em serviços contábeis. De modo geral, as pesquisas demonstram que o custeio ABC pode ser utilizado em diferentes contextos, contribuindo na identificação dos custos por atividades e na análise do desempenho e dos resultados por produto ou serviços.

Na aplicação do custeio ABC para identificar os custos por atividades do departamento de recursos humanos, observa-se que pela definição das tarefas é possível relacionar os custos com as atividades, permitindo evidenciar aquelas que consomem maior tempo e recursos da organização, visando contribuir com a análise e redução de custos.

Dessa forma, pretende-se investigar a pertinência da utilização custeio ABC na apuração dos custos do departamento de recursos humanos de uma Cooperativa Agropecuária do Município de Chapecó – SC. O departamento de recursos humanos tem função relevante nas organizações, constituindo-se em setor específico para tratar de questões sobre recrutamento e seleção, admissão, folha de pagamento e demissão. Contudo, também gera custos e despesas organizacionais.

A partir desse contexto, surge a problemática da pesquisa: como o método de custeio ABC pode contribuir na apuração dos custos na área de recursos humanos voltada para a gestão de admissão, manutenção e desligamento de colaboradores em uma cooperativa agroindustrial? O objetivo do estudo é identificar os custos por atividades no departamento de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial, por meio dos critérios do custeio ABC.

O estudo se justifica pela relevância das atividades desempenhadas pelo departamento de recursos humanos, desde o recrutamento, seleção, treinamento, contratação, até a demissão, todavia tais atividades também geram custos e podem ser observadas sob o enfoque do gerenciamento de custos, ponderando que também consomem recursos das organizações.

A contribuição teórica do estudo reside nas evidências apresentadas quanto à aderência do método ABC na gestão das rotinas do departamento de recursos, ampliando o espectro de resultados empíricos sobre a utilização da abordagem.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção apresenta a contextualização da aplicabilidade do custeio ABC e suas diferenças em relação a outros modelos, além de estudos anteriores relacionados à utilização do ABC em outras organizações e processos.

### 2.1 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC

O surgimento do *Activity Based Costs* (ABC) – custeio baseado em atividades – foi motivado pela evolução da economia e da imprecisão dos métodos de custeio tradicional, considerando a necessidade da mensuração e controle dos custos indiretos, redução da mão de obra direta, mudanças tecnológicas, crescimento na diversidade de produtos e serviços, exigindo das empresas a busca por alternativas no acompanhamento e minimização de custos excedentes (CARMO; SILVA, 2011).

Oliveira e Perez Júnior (2000, p. 165) argumentam que “o custeio baseado em atividade (ABC - *Activity Based Costing*) é uma metodologia que surgiu como instrumento da análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Raupp e Sousa (2013) contextualizam que o custeio ABC nasceu sob o pressuposto de serem as atividades operacionais que consomem os recursos disponíveis, dando origem aos produtos. Logo, ao identificar o custo de um produto, será possível identificar o custo da estrutura das atividades que esse produto consome. Dessa forma, na execução das atividades, identifica-se o consumo dos recursos, ou seja, o custo dos produtos sob o enfoque do ABC.

O método ABC, segundo Hansen e Mowen (2000), é elemento-chave para a gestão das empresas, pois identifica os gastos de diversas atividades e têm a capacidade de medir o consumo de atividades por produtos em níveis de unidades dentro ou fora dos limites físicos de determinado setor

ou departamento. A partir do momento que se identificam as atividades, busca-se conhecer os recursos consumidos no período, permitindo a gestão de gargalos ou a melhoria da eficiência dos processos. No contexto das atividades organizacionais, Nakagawa (1994) define-as como um processo que combina pessoas, tecnologias, materiais, métodos e o ambiente.

Martins (2010) salienta que uma das grandes vantagens do ABC frente a outros métodos de apuração de custos é que ele possibilita o custeio dos processos internos das organizações, ou seja, não se restringe apenas ao custo dos produtos, ao resultado ou a continuidade, mas preocupa-se com o conjunto de atividades que consomem os recursos gerados.

Para Passarelli e Bomfim (2004), o principal objetivo do método de custeio ABC é o detalhamento criterioso dos gastos indiretos alocados em bem ou serviço que é produzido pela empresa, contribuindo para o controle mais efetivo dos gastos e melhor suporte na tomada de decisões. O custeio baseado em atividade parte do princípio de que todos os custos incorridos ocorrem na execução de atividades (tais como: contratar mão de obra, comprar matéria prima, pagar salários e fornecedores, transportar mercadorias, faturar, receber, etc.).

No custeio ABC, o objetivo é rastrear quais as atividades da empresa que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos. Aos custos são direcionados para essas atividades e destas para os bens fabricados. O rastreamento de custos que está implícito no método de custeio ABC é um processo muito mais complexo e sofisticado do que o simples rateio [...], é necessário elencar as atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar quais os recursos que estão sendo consumidos por elas, direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos. (VICECONTI; NEVES, 2000, p. 129)

O custeio ABC, segundo Oliveira e Perez Júnior (2000), é determinado por fases de implantação que consideram: (i) identificação das atividades, (ii) atribuição dos custos por atividade, (iii) identificação de direcionadores de custos e de atividades e (iv) atribuição dos custos aos produtos ou departamentos. Parte-se da consideração que para as empresas as atividades são, de modo geral, um conjunto de tarefas necessárias para o desempenho de bens e serviços.

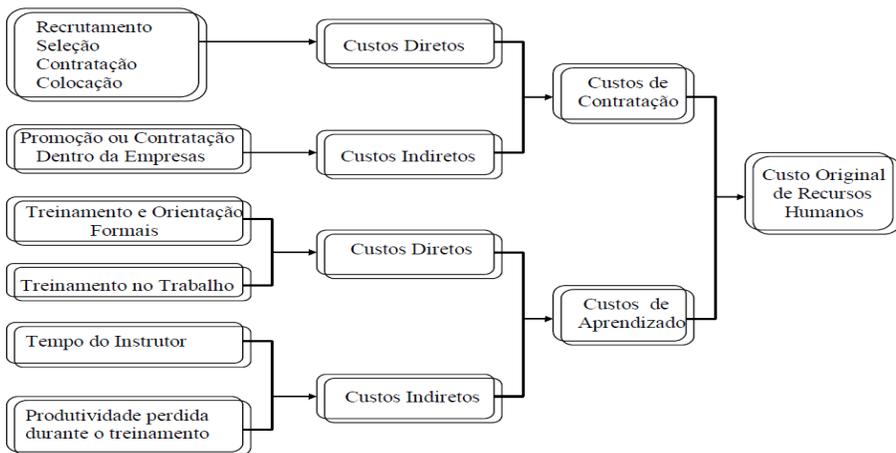
Bezerra *et al.* (2007) argumentam que as principais diferenças do ABC em relação a outras metodologias de custeio são: (i) os custos no

ABC são concentrados nas atividades; e (ii) os direcionadores de custos utilizados para atribuir os custos das atividades aos produtos possuem uma relação de causa e efeito que explica o porquê do consumo dos recursos. Dessa forma, ao identificar quanto custa um produto, pode-se também identificar quanto custa a estrutura de atividades que esse produto consome.

Duduche (2012) evidencia que o custeio ABC reduz a arbitrariedade na alocação dos custos aos produtos ou processos, porque busca direcionar os custos às atividades por meio de rastreamento. Os direcionadores de custos são a distinção desse modelo, bem como a escolha pertinente dos direcionadores de recursos às atividades e dos direcionadores de atividades aos produtos, tornando-se fator determinante para a alocação dos custos.

No contexto das atividades organizacionais, o departamento de recursos humanos também possui atividades que consomem recursos. Pacheco (1996) apresenta um organograma modelo para apurar o custo original para a área de recursos humanos, conforme a Figura 1.

Figura 1 – Modelo de custo original em recursos humanos



Fonte: Pacheco (1996, p. 75).

Conforme a Figura 1, os custos do departamento de recursos humanos envolvem atividades desde o processo de recrutamento e seleção de pessoal, o processo de capacitação e treinamento, bem como as demais

atividades de rotina desse setor que consomem o tempo das pessoas do setor de recursos humanos.

O custeio ABC fornece aos diversos usuários a possibilidade de identificar as atividades relevantes (produtos, serviços, processos). Consequentemente, contribui com o processo de tomada de decisões, especialmente para a eliminação de custos na busca pela maximização de resultados (BORNIA, 2002).

## 2.2 ESTUDOS CORRELATOS À TEMÁTICA

Pesquisas anteriores evidenciam a aplicação e utilização do custeio ABC em diferentes ambientes organizacionais, contribuindo com a identificação dos custos por atividades desenvolvidas e na gestão dos resultados, conforme é possível constatar junto aos estudos correlatos de Bezerra *et al.* (2007); Miranda *et al.* (2007); Carmo e Silva (2011); Duduche *et al.* (2011); Santana, Colauto e Carrieri (2012), Oliveira e Oliveira Júnior (2013), discutidos a seguir.

Bezerra *et al.* (2007) utiliza o custeio ABC em uma instituição financeira, descrevendo como esse método pode ser utilizado por empresas de serviços, especialmente instituições financeiras, para custear as diferentes formas de consumo de recursos. Os resultados evidenciam que o método ABC se adapta também às características da referida empresa de serviços. O estudo constatou que a maioria dos custos é fixa no curto prazo, compostos por atividades indiretas e apenas uma pequena parcela é diretamente relacionada aos produtos ou clientes. Dessa forma, o estudo indica que o ABC apresenta-se como metodologia benéfica para a análise dos custos dos serviços, tendo em vista que permite individualizar os custos incorridos para satisfazer clientes, ao contrário do custeio tradicional.

O estudo de Miranda *et al.* (2007) teve por objetivo conhecer e comparar os resultados da utilização do custeio ABC nos hospitais universitários de ensino brasileiros, a partir de pesquisas realizadas nas maiores empresas brasileiras pelos autores: Khoury (1999), Beuren e Roedel (2002) e Azevedo, Santos e Pamplona (2004). A amostra do estudo é composta por 34 hospitais universitários. Os resultados evidenciam que as principais razões motivadoras dos hospitais para a adoção do custeio ABC são: o discernimento das causas do aumento ou da redução de cus-

tos, além de melhorar sua acurácia para precificação. Todavia, observaram que somente 15% da amostra utilizam o ABC e outros 44% possuem interesse na abordagem. Entre as razões indicadas pela não utilização do referido sistema estão sua complexidade ou o fato de que o sistema de custos existente atende às necessidades dos gestores. Porém, a justificativa também aparece como o motivo principal da utilização do ABC, quando os respondentes evidenciam que os atuais sistemas hospitalares oferecem poucas informações úteis à gestão. Os autores ainda salientam que pelo fato do ABC ser mais complexo, analisa detalhes ignorados por outras metodologias.

A pesquisa de Carmo e Silva (2011) verificou a adequação do custeio ABC para ser aplicado na mensuração dos custos educacionais no Colégio Militar do Rio de Janeiro. Os autores indicam que o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) não evidencia os custos de cada atividade aos gestores públicos. Os resultados do estudo demonstram que a adoção do ABC permitiu identificar quanto custa cada atividade dos recursos consumidos pelo órgão público, bem como a adequação da aplicação do custeio ABC para evidenciar os custos das atividades educacionais e subsidiar a análise dos gastos públicos.

O estudo de Duduche *et al.* (2011) teve por objetivo descrever as atividades de um hotel e calcular o custo da prestação de serviços à luz do ABC. O estudo de caso demonstra uma análise da composição do custo das diárias e da apropriação dos recursos para as atividades. Em seguida, são utilizados os direcionadores para formar os custos de determinadas atividades e os custos por acomodação. Os resultados da pesquisa evidenciam os custos das atividades do hotel e parâmetros para as decisões estratégicas relacionadas aos custos dos serviços prestados. Os autores salientam as principais vantagens do ABC para identificar os custos das atividades de um hotel: (i) detalhamento das atividades; (ii) a eliminação de atividades que não agregam valores; (iii) investimentos em treinamentos para os funcionários e ampliações da estrutura; (iv) definição dos responsáveis pelas atividades; e (v) lucratividade dos serviços prestados, contribuindo na redução dos custos das atividades.

Santana, Colauto e Carrieri (2012) identificaram a institucionalização de instrumentos gerenciais relacionados aos métodos de custeio em uma organização brasileira do setor elétrico. A pesquisa foi realizada por meio de questionários estruturados e da análise de conteúdo dos Relatórios Anuais de 1998 a 2008 disponibilizados pela empresa. Os re-

sultados indicam que o custeio ABC encontra-se no estágio semi-institucional e o Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) encontra-se totalmente institucionalizado na entidade, conforme os critérios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999). Ainda, os autores evidenciam que o critério tempo é um fator que exerce forte influência na institucionalização de instrumentos de controle e nas práticas da gestão organizacional.

Oliveira e Oliveira Júnior (2013) verificam a aplicabilidade e as vantagens da formação de preços de vendas e dos custos obtidos com a aplicação do método ABC, considerando uma empresa de serviços contábeis situada no interior do estado de São Paulo, como o objeto do estudo de caso. Inicialmente, os autores ponderam o fato de a empresa não utilizar nenhum método para apuração dos custos. Posteriormente à aplicação do método ABC e à alocação dos custos da empresa às suas atividades, possibilitou identificar os custos por cliente e por ramo de atividades executadas, seguido da evidenciação da lucratividade de cada uma das atividades ou serviços da empresa de serviços contábeis.

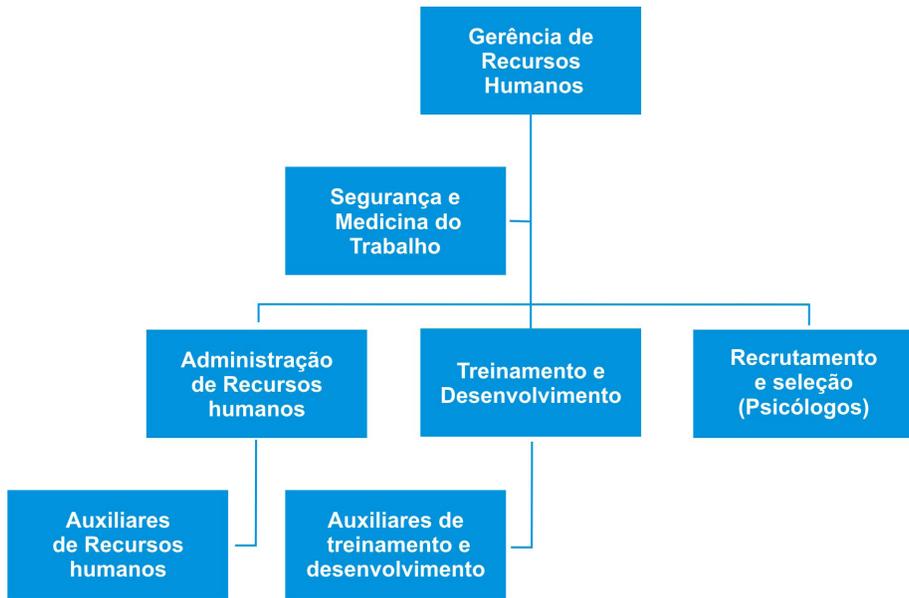
### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa tem como intuito propor uma análise dos fatores que determinam as atividades no processo de recrutamento e seleção, admissão e demissão de colaboradores, tanto no aspecto qualitativo quanto econômico, envolvendo o setor de recursos humanos de uma Cooperativa do Município de Chapecó – SC.

Metodologicamente, a investigação caracteriza-se como pesquisa exploratória, por meio de um estudo de caso com abordagem quantitativa, tendo em vista que a análise busca quantificar valores relacionados aos direcionadores das atividades do departamento de recursos humanos.

O estudo de caso considera uma entidade que atua no segmento agroindustrial há mais de 40 anos, possui cerca de 16 mil famílias associadas, distribuídas em 80 municípios catarinenses e três municípios no Estado do Paraná. O Quadro funcional é composto por 2.573 empregados diretos. A Figura 2 apresenta o organograma geral dos procedimentos relacionados à operacionalização do setor de recursos humanos da entidade estudada.

Figura 2 – Organograma geral do departamento de recursos humanos



Fonte: Dados da pesquisa.

O setor de recursos humanos é composto por 16 funcionários distribuídos entre os subsetores apresentados no organograma. Observa-se na Figura 2 que o departamento de recursos humanos possui subsetores que executam as atividades relacionadas ao gerenciamento de atividades da área de recursos humanos que envolvem (i) recrutamento e seleção, (ii) administração de pessoal, (iii) treinamento e desenvolvimento, (iv) segurança e medicina do trabalho.

Os dados referentes aos processos do departamento de recursos humanos da entidade foram coletados por meio de entrevistas não estruturadas, e posteriormente por meio de pesquisa documental, visando identificar o custo de cada atividade, as horas dos direcionadores das atividades e horas efetivamente trabalhadas por setor. Foram analisados cada um dos processos do setor, os documentos e relatórios existentes, observando os processos que envolvem desde a divulgação da vaga de candidatos, seleção, admissão e até o processo final de demissão dos colaboradores. O período temporal da análise considerou os meses de janeiro a agosto de 2013.

Para o desenvolvimento do estudo as atividades de cada um dos setores do departamento de recursos humanos da entidade foram identificadas e

mensuradas por custo/hora, visando por meio da metodologia do custeio ABC mensurar os custos por atividades do departamento de recursos humanos.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo propõe utilizar o custeio ABC na apuração dos custos do setor de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial, considerando as distintas atividades desenvolvidas desde os processos de recrutamento, seleção, admissão, treinamento, administração de pessoas até o processo de demissão de colaboradores.

Nesse sentido, a seção apresenta os custos de cada um dos subsetores, bem como a identificação dos direcionadores de atividades e a análise dos custos por hora das atividades desenvolvidas no departamento estudado.

### 4.1 IDENTIFICAÇÃO E CRITÉRIOS DE ATRIBUIÇÃO DOS CUSTOS DO DEPARTAMENTO DE RECURSOS HUMANOS E DA GERÊNCIA

Quanto aos custos dos setores de recrutamento e seleção, administração de pessoal, treinamento e desenvolvimento, medicina e segurança do trabalho e gerência de departamento de pessoal, considerando que até então não ocorria a devida separação dos custos por setores, identificou-se inicialmente os custos relacionados ao setor e seus subsetores, conforme evidencia a Tabela 1.

Tabela 1 – Atribuição dos valores aos setores

Subsetores	Salários e encargos	Depreciação	Energia Elétrica, Água, Telefone	Material de expediente	Demais gastos	Total
Recrutamento e Seleção	8.553,84	327,95	90,66	346,80	2.007,46	11.326,71
Administração de Pessoal	24.362,55	1.147,84	317,30	1.213,79	7.026,10	34.067,59
Treinamento de Desenvolvimento	9.916,40	327,95	-	346,80	2.007,46	12.598,61
Gerência Departamento Pessoal	27.779,94	327,95	90,66	346,80	2.007,46	30.552,81
Medicina e Segurança do Trabalho	25.485,92	651,77	115,09	454,72	467,06	27.174,56
<b>Total dos subsetores</b>	<b>96.098,65</b>	<b>2.783,47</b>	<b>613,71</b>	<b>2.708,91</b>	<b>13.515,53</b>	<b>115.720,27</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Após a identificação do montante de custos de cada subsetor, demonstra-se a alocação dos valores da gerência aos departamentos, com o intuito de relacionar as atividades às diversas áreas, para possibilitar posteriormente a distribuição dos custos às atividades de cada subsetor da empresa estudada.

Primeiramente, identificaram-se os valores dos custos por departamento, conforme a Tabela 1, e posteriormente realizou-se a alocação dos custos indiretos agregados a cada departamento, tendo em vista a distribuição das atividades da gerência a cada departamento, como evidencia a Tabela 2.

A Tabela 2 apresenta os valores correspondentes aos custos em cada subsetor analisado, bem como inclui alocação da gerência do departamento de recursos humanos aos demais subsetores.

Tabela 2 – Custo por departamento com alocação dos valores da gerência

Cálculo /Custo Mensal por Departamento					
Rubrica	Recrutamento e Seleção	Administração de Pessoal	Treinamento de Desenvolvimento	Medicina e Segurança do Trabalho	TOTAL
Salários e Encargos	8.553,84	24.362,55	9.916,40	25.485,92	68.318,71
Depreciação	327,95	1.147,84	327,95	651,77	2.455,52
Energia Elétrica, Água, Telefone	90,66	317,30	90,66	115,09	613,71
Material de expediente	346,80	1.213,79	346,80	454,72	2.362,11
Demais gastos	2.007,46	7.026,10	2.007,46	467,06	11.508,07
Alocação da gerência %	7.638,20	9.165,84	4.582,92	6.110,56	27.497,53
<b>Custo total</b>	<b>18.964,91</b>	<b>43.233,43</b>	<b>17.272,19</b>	<b>33.285,12</b>	<b>112.755,65</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

A Tabela 2 demonstra o custo total de cada departamento, já com a agregação do custo estimado da gerência. O valor da gerência do departamento de pessoal não está diretamente relacionado às atividades, mas sim ao gerenciamento dos setores, visitas e reuniões sobre estratégias. Os gastos da gerência serão atribuídos aos setores, com base em percentuais

apontados, relativos ao tempo despendido ao atendimento de cada setor, sendo 30% para administração de pessoal, 25% para medicina e segurança do trabalho, 15% para treinamento e desenvolvimento, 20% para recrutamento e seleção. Os outros 10% são destinados a atividades não afins, àquelas do departamento de pessoal, como reuniões e apoio a outros setores, explicando a diferença de R\$ 3.055,28 entre a Tabela 1 e a Tabela 2 (R\$ 30.552,81 para R\$ 27.497,53).

Identificado o custo total de cada subsetor, iniciou-se a etapa de identificação dos direcionadores e de tempo médio despendido por atividade em cada um dos subsetores da entidade pesquisada.

#### 4.2 CÁLCULO DO CUSTO/HORA POR ATIVIDADE RELACIONADA AO RECRUTAMENTO E SELEÇÃO

A etapa da mensuração de tempo das atividades é importante no processo da implantação do método de custo ABC. Com base nas informações obtidas, foi possível efetuar o cálculo do custo/hora por atividade, dividindo-se o total dos custos pelo número de horas trabalhadas. Para obter o custo de cada atividade identificou-se a quantidade de funcionários nestas atividades com o total de horas trabalhadas, investigando o tempo por atividades e mensurando com o custo do subsetor de recrutamento e seleção.

Os custos segregados por atividades estão evidenciados na Tabela 3.

Tabela 3 – Cálculo do custo/hora recrutamento e seleção

Atividade	Horas	Custo das Atividades	Direcionador Custo Atividade	Ocorrência	Custo Ocorrência
Analisar vagas	40	2.107,21	Nº de vagas analisadas	240	8,78
Triagem de Currículos	80	4.214,42	Quanti Seleccionados	80	52,68
Contatar/ Candidato	80	4.214,42	Contato /Dia da seleção	240	17,56
Teste / Seleção	100	5.268,03	Mensurar e analisar resultados	80	65,85
Entrevista / Individual Candidato	16,67	878,18	Nº de selecionados	80	10,98

Contatar Participante selecionado	3,33	175,43	Quant Seleccionados	40	4,39
Marcar exames admissionais	6,67	351,38	Nº de Seleccionados a vaga	80	4,39
Entrevistas de desligamentos	10	526,80	Quant de entrevistas	48	10,98
Arquivar documentos pertinentes	20	1.053,61	Diversos	80	13,17
Outras atividades não relacionadas	3,33	175,43			
<b>Tempo/Custo</b>	<b>360</b>	<b>18.964,91</b>			

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Observa-se na Tabela 3 a relação entre as atividades do subsetor de recrutamento e seleção com seus custos relacionados. Os custos por atividade foram obtidos de acordo com a dedicação dos colaboradores a cada atividade. Posteriormente, o custo por ocorrência foi obtido a partir do custo da atividade dividido pelo número de ocorrências.

Esses procedimentos foram adotados também para os demais sub-setores analisados no decorrer da pesquisa.

#### 4.3 CÁLCULO DO CUSTO/HORA POR ATIVIDADES RELACIONADAS À ADMINISTRAÇÃO DE PESSOAL

Nesta etapa, identificou-se o tempo que os funcionários do setor pessoal (administração de pessoal) necessitam para realizar cada atividade. Esta fase é extremamente importante, pois inclui os mais diversos tempos e os esforços que consomem horas do setor. Após a identificação do tempo e a quantidade de funcionários na atividade, identificou-se a quantidade de candidatos/mês, de admitidos e demitidos. Também se identificou as horas gastas em cada atividade, determinando assim custo individual de cada ocorrência e de cada atividade.

A Tabela 4 apresenta as atividades desempenhadas, as horas consumidas em cada atividade, os direcionadores e os custos relacionadas às atividades:

Quadro 4 – Cálculo do custo/hora setor de pessoal

Atividade	Horas Direcionadas	Custo da Atividade (R\$)	Direcionador Custo Atividade	Ocorrência	Custo Ocorrência (R\$)
Executar rotinas de admissão de pessoal	60	2.058,73	Nº de admitidos	75	27,45
Orientar funcionários sobre direitos e deveres	60	2.058,73	Quantidade de funcionários	75	27,45
Controlar frequência dos funcionários	78,30	2.686,65	Quantidade de funcionários	7	383,81
Auxiliar na elaboração da folha de pagamento	588	20.175,60	Quantidade de funcionários	7	2.882,23
Controlar recepção e distribuição de benefícios	5,60	192,15	Nº de benefícios	7	27,45
Cálculo da folha de pagamento	32,60	1.118,58	Quantidade de funcionários	7	159,80
Atualizar dados dos funcionários	30	1.029,37	Nº de funcionários	75	13,72
Executar rotinas de demissão de pessoal	211,20	7.246,75	Média Mensal desligados até 31/08	48	150,97
Cálculo de Rescisão	25,60	878,39	Média Mensal desligados até 31/08	48	18,30
Exames demissionais	5,60	192,15	Média Mensal desligados até 31/08	42	4,57
Encargos /Trabalhistas	6,80	233,32	Média Mensal desligados até 31/08	17	13,72
Acerto /Sindicato	53,20	1.825,41	Média Mensal desligados até 31/08	40	45,64
Outras atividades	103,10	3.537,59	Diversos	75	47,17
<b>Tempo /Custo</b>	<b>1.260</b>	<b>43.233,43</b>			

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Observa-se na Tabela 4 que, após identificar o custo total relacionado à administração de pessoal, procedeu-se a distribuição das horas às atividades, encontrando-se o custo por atividade. Utilizou-se o tempo médio de dedicação

a cada atividade como direcionador de custos. Dessa forma, os custos de realização de cada atividade, são relacionados aos recursos (horas de trabalho) que estão sendo consumidos em cada atividade.

Nota-se ainda que a média de funcionários desligados foi de 48 por mês, embora nem todos ainda tenham realizado acerto sindical ou recebido os encargos trabalhistas. A média foi calculada entre janeiro a agosto do ano de análise. Observa-se que o valor total para a administração do setor de pessoal é de R\$ 43.233,43, sendo distribuída nas atividades de admissão de pessoal (R\$ 32.871,19 ou 76%) e nas atividades de demissão de pessoal (R\$ 10.380,60 ou 24%).

#### 4.4 CÁLCULO DO CUSTO/HORA POR ATIVIDADES RELACIONADAS AO SETOR DE TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO

Também para o setor de treinamento, foram apurados os custos de horas por atividade observando as atividades ou rotinas deste subsetor, conforme Tabela 5.

Tabela 5 – Cálculo do custo/hora de treinamento e desenvolvimento

Atividade	Horas Direcionadores	Custo da Atividade (R\$)	Direcionador Custo Atividade	Ocorrência	Custo ocorrência (R\$)
Capacitar Pessoal	160	7.676,53	Nº Funcionários treinados	2.500	3,07
Suporte administrativo da área de treinamento	188	9.019,92	Quantidade de funcionários	2.500	3,61
Outras atividades	12	575,74			
<b>Tempo /Custo</b>	<b>360</b>	<b>17.272,19</b>			

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

De acordo com a Tabela 5, o setor de treinamento teve uma carga horária de 56.777,13 horas de treinamento com seus colaboradores, equivalente em média 7.097,13 horas/mês, considerando o período de janeiro a agosto/2013. O custo total das atividades desenvolvidas foi de R\$ 17.272,19.

#### 4.5 CÁLCULO DO CUSTO/HORA POR ATIVIDADES RELACIONADAS AO SETOR DE MEDICINA E SEGURANÇA DO TRABALHO

Em relação às atividades do setor de medicina e segurança do trabalho, levantaram-se os diversos procedimentos realizados e o tempo médio para o desenvolvimento das atividades.

A Tabela 6 apresenta os valores correspondentes às atividades do subsetor:

Tabela 6 – Cálculo do custo/hora setor medicina e segurança do trabalho

Atividade	Horas direcionadores	Custo da atividade	Direcionador custos atividade	Ocorrência	Custo da ocorrência
Realizar exame admissionais	56,2	3.464,12	Nº de procedimentos	75	46,19
Realizar exames demissionais	63	3.883,26	Nº de procedimentos	50	77,67
Realizar exame/alte- ração de função	7,3	449,97	Nº de procedimentos	15	30,00
Realizar exame/ médico período	45	2.773,76	Nº de procedimentos	60	46,23
Realizar exame/ médico período	45	215,74	Nº de procedimentos	7	30,82
Realizar exame/de retorno	365	22.498,28			
<b>Tempo/custo</b>	<b>540</b>	<b>33.285,12</b>			

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

A Tabela 6 demonstra o custo total de R\$ 33.285,12 e o valor distribuído a cada atividade desenvolvida pelo setor de medicina e segurança do trabalho. Estes valores foram demonstrados pelo direcionador de horas e tempo de cada atividade, permitindo posteriormente identificar os demais custos do departamento de recursos humanos.

#### 4.6 ANÁLISE DOS CUSTOS DOS PROCESSOS DE ADMISSÃO E DEMISSÃO DE COLABORADORES

Posteriormente às etapas de identificação dos custos das atividades em cada subsetor do departamento de recursos humanos, foi possível

identificar o custo de cada atividade relacionada aos processos de admissão e demissão de colaboradores, conforme apresentado na Tabela 7.

Tabela 7 – Custo individual por atividade

<b>Custo admissão por colaborador</b>	<b>Valor atividade R\$</b>	<b>R\$ Total</b>	<b>%</b>
Analisar vagas	8,78	5.136,30	3,07
Triagem de Currículos	52,68	30.817,80	18,41
Contatar/Candidato	17,56	10.272,60	6,14
Teste / Seleção	65,85	38.522,25	23,01
Entrevista /Individual Candidato	10,98	6.423,30	3,84
Contatar Participante selecionado	4,39	2.568,15	1,53
Marcar exames admissionais	4,39	2.568,15	1,53
Executar rotinas de admissão de pessoal	27,45	16.058,25	9,59
Orientar funcionários sobre direitos e deveres	27,45	16.058,25	9,59
Atualizar dados dos funcionários	13,72	8.026,20	4,79
Exames admissionais	46,23	27.044,55	16,16
Capacitar Pessoal	3,07	1.795,95	1,07
Suporte administrativo a área de treinamento	3,61	2.111,85	1,26
<b>Total</b>	<b>286,16</b>	<b>167.403,60</b>	<b>100</b>
<b>Custo demissão por colaborador</b>	<b>Valor atividade R\$</b>	<b>R\$ Total</b>	<b>%</b>
Realizar a entrevistas de desligamentos	32,93	12.678,05	8,43
Executar rotinas de demissão de pessoal	150,97	58.123,45	38,65
Cálculo de Rescisão	18,30	7.045,50	4,69
Exames demissionais	4,57	1.759,45	1,17
Encargos /Trabalhistas	13,72	5.282,20	3,51
Acerto /Sindicato	45,75	17.613,75	11,71
Outras atividades	47,28	18.202,80	12,11
Exames realizados demissionais	77,05	29.664,25	19,73
<b>Total</b>	<b>390,57</b>	<b>150.369,45</b>	<b>100</b>
<b>Total de admitidos</b>			<b>585</b>
<b>Total de demitidos</b>			<b>385</b>
<b>Total geral de processos</b>			<b>970</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Observa-se na Tabela 1 o agrupamento das atividades por meio dos direcionadores, identificando o custo de cada atividade. O estudo evidencia que o custeio ABC contribui na identificação dos custos relacionados também às atividades de admissão e demissão de funcionários. Permitiu identificar que o custo do departamento de pessoal para cada admissão é de R\$ 286,16 e para cada demissão é de R\$ 390,58, alocados conforme as atividades desempenhadas pelo setor. No período analisado, 585 funcionários foram admitidos, com um custo total para de R\$ 167.403,60 e 385 funcionários foram demitidos, gerando custos que totalizam R\$ 150.369,45.

Os resultados do estudo demonstram que o custeio ABC proporciona um nível de detalhamento das atividades para análise e gestão dos recursos humanos. Assim, selecionadas as atividades, foram agrupadas segundo seus direcionadores, possibilitando a análise das atividades por grupos de custo e a determinação do custo unitário de todas as atividades desenvolvidas, além do consumo de tempo de cada atividade.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A pesquisa teve como objetivo propor um estudo de como utilizar o Custeio Baseado em Atividades na apuração de custos no setor de recursos humanos de uma Cooperativa Agroindustrial, ponderando inicialmente que o impacto das despesas administrativas no resultado das empresas gera uma necessidade de um método de custeio alternativo ao sistema tradicional de custeamento.

Atualmente, as empresas estão empenhadas, de algum modo, em rever suas despesas tendo em vista que elas são um fator “mediador” de concorrência num mercado altamente competitivo. Para isto, o sistema de gestão necessita das ferramentas capazes de facilitar seu gerenciamento. Contudo, nas empresas, o sistema de custos envolve a aplicação de tempo e dinheiro. Para um método de custeio baseado em atividades, além de tempo e dinheiro, há de se considerar também a adequação dos processos administrativos e operacionais, de maneira que possam mensurar as quantidades consumidas pelos seus recursos e atividades.

Inicialmente, a pesquisa abordou o cenário do setor de recursos humanos, no qual identificou o consumo de recursos pelas atividades em relação ao custo de cada atividade. A aplicação deste custo por atividade permitirá aos gestores obter o consumo efetivo de recursos por grupo.

Quando confrontada esta informação com o custo da mão de obra, acrescentada dos demais custos, determina o nível de despesa de cada admissão e demissão.

Porém, observou-se que as atividades consomem recursos de diversas maneiras, sendo que alguns recursos são naturalmente identificados pela sua própria característica, outros podem ser identificados pela pesquisa feita por meio do ABC, e finalmente outros apresentam maior dificuldade de identificação. Para se identificar uma atividade por meio do sistema ABC, é preciso ter como foco central a análise das atividades, registrando o seu respectivo tempo.

Por meio do ABC, apurou-se o consumo de horas em cada atividade e de cada setor, identificando as atividades que mais consomem horas trabalhadas e o custo que mais agrega à atividade. Também no decorrer da pesquisa identificaram-se custos de diversas outras atividades que são realizadas pelos departamentos. Quanto aos custos de treinamento e desenvolvimento foram citados custos diretos e indiretos, mas não foram agregados às atividades.

Considerando que as empresas buscam constantemente melhorias em seus processos administrativos e no gerenciamento dos custos e despesas, o método ABC contribui com o entendimento dos processos e atividades da empresa, permitindo sua implementação e utilização dos métodos já vigentes nas organizações, bem como pode contribuir com a evidência do consumo dos recursos e do tempo despendido em cada atividade operacional. Neste sentido, salienta-se que o ABC torna-se uma metodologia benéfica para a gestão, especialmente na identificação de possibilidades de redução dos custos e na otimização dos recursos humanos investidos em cada um dos processos que contemplam as etapas departamentais.

Observando-se as evidências apresentadas quanto à aderência do método ABC na gestão das rotinas do departamento de recursos, ampliou-se o espectro de resultados empíricos sobre a utilização do custeio ABC em distintos contextos, bem como se corrobora a evidência de que a metodologia também contribui na análise e gestão dos custos das atividades desse setor. Nesse sentido, os resultados ainda permitem sugerir que a empresa estudada acompanhe os custos e verifique as possibilidades de reduzir as horas em cada atividade, observando os direcionadores das atividades. Para futuras pesquisas, sugerem-se melhorias e avanços quanto à utilização do custeio ABC na gestão de custos do departamento de pessoal, ajustando-se a outras realidades organizacionais.

## REFERÊNCIAS

AZEVEDO, H. S.; SANTOS, M. C. S.; PAMPLONA, E. O. Utilização do sistema ABC no Brasil: uma *Survey* entre as 500 Maiores Empresas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004. Porto Seguro – BA. *Anais...* Porto Seguro: ABC, 2004.

BEUREN, I. M.; ROEDEL, A. O uso do Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*) nas maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 13, n. 30, p. 7-18, 2002.

BEZERRA, F. A.; NASCIMENTO, D. T.; BOFF, M. L.; ISHIKURA, E. R. Custeio das modalidades de consumo de recursos: um estudo de caso sobre ABC em bancos. *Revista Universo Contábil*, v. 3, n. 3, p. 71-86, 2007.

BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CARMO, L. P. F.; SILVA, L. M. Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado ao setor público: Estudo de caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). *Revista Unia-beu*, v. 4, n. 6, p. 161-181, 2011.

DUDUCHE, K.; COSTA, A. D.; SILVA, A. J.; IGARASHI, D. C. C.; GÓIS, J. L. Custeio baseado em atividade: proposta de implantação em uma empresa hoteleira. *Perspectivas Contemporâneas*, v. 6, n. 2, p. 101-125, 2011.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2000.

IANNI, O. *Teorias da globalização*. 10. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

KHOURY, C. Y. ABC – sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil. *RAE – Revista de Administração de Empresas*, v. 39, n. 4, p. 55-63, 1999.

LÉVY, P. *A conexão planetária: o mercado, o ciberespaço e a consciência*. São Paulo: Editora 34, 2001.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos: 10. ed.* São Paulo: Atlas, 2010.

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E. D.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. D. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. *Revista Contabilidade e Finanças*, v. 18, n. 44, p. 33-43, 2007.

NAKAGAWA, M. *ABC - custo baseado em atividade*. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, F. B.; OLIVEIRA JÚNIOR, R. Aplicações do custeio baseado nas atividades de uma empresa de serviços contábeis. *Universitas*, n. 9, p. 131-150, 2013.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNIOR, J. H. *Contabilidade de custos para não contadores*. São Paulo: Atlas, 2000.

PACHECO, V. *Uma contribuição ao estudo da contabilidade de recursos humanos e seu poder de informação*. Dissertação de Mestrado. São Paulo, FEA/USP, 1996.

PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. A. *Custos: análise e controle*. 3. ed. São Paulo: Thomson, 2004.

RAUPP, F. M.; SOUSA, M. C. T. *Gestão de custos em serviços de hospedagem por meio do custeio por absorção*. *FACEF Pesquisa - Desenvolvimento e Gestão*, v. 16, n. 2, 2013.

SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D.; CARRIERI, A. P. *Institucionalização de instrumentos de custeio: o caso de uma organização do setor elétrico brasileiro*. *Revista Universo Contábil*, v. 8, n. 2, p. 25-42, 2012.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. *The institutionalization of institutional theory*. *Studying Organization. Theory & Method*. London, Thousand Oaks, New Delhi, p. 169-184, 1999.

VICECONTI, P. E. V.; NEVES, S. *Contabilidade de custo: um enfoque direto e objetivo*. 6. ed. São Paulo: Frase, 2000.

# ESTRATÉGIA DE PREÇO DE VENDA SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DOS JOGOS

---

## Maurício Leite

Mestrando em Ciências Contábeis  
Universidade Regional de Blumenau  
mauricio.leite@ymail.com

---

## Alini da Silva

Mestranda em Ciências Contábeis  
Universidade Regional de Blumenau  
alinicont@gmail.com

---

## Nelson Hein

Doutor em Engenharia da Produção  
Universidade Regional de Blumenau  
hein@furb.br

---

## Jamis Antonio Piazza

Mestre em Administração  
Universidade Regional de Blumenau  
jamis@furb.br

## RESUMO:

A teoria dos jogos tem se tornado uma importante ferramenta para análise do comportamento estratégico das organizações, tornando-se um mecanismo de sistemas de controle gerencial, pelo fornecimento de alternativas racionais para resolução de conflitos. Dessa forma, o presente estudo objetivou verificar a estratégia de preço de venda sob a perspectiva da teoria dos jogos. A metodologia utilizada foi a descritiva exploratória, quantitativa e estudo de caso em empresa do segmento de combustíveis automotivos. Aplicaram-se sistemas de custeio aos gastos da organização e verificou-se a margem de lucro desejada pelos administradores para a elaboração de preços de venda. Com o intuito de auxiliar na escolha de preço competitiva no mercado, utilizou-se da estratégia pura da teoria dos jogos. Os resultados apresentaram preços de venda racionais aos produtos comercializados. Sugeriu-se metodologia alternativa, quanto à estratégia de formação de preço de venda.

## PALAVRAS-CHAVE:

Estratégia de preço de venda. Teoria dos jogos. Controle gerencial.

## 1 INTRODUÇÃO

A velocidade com que o mercado vem se transformando tem submetido desafios às organizações, tais como implementação de novas ideias, serem inovadoras e produtivas, a fim de continuarem sendo competitivas e rentáveis. Escolhas racionais no ambiente empresarial são favoráveis para o bem-estar econômico da organização, desde a formação de preços de venda até o planejamento estratégico. A concorrência do mercado pode ser considerada um jogo entre as empresas, que disputam sua permanência no mercado, objetivando auferir resultados positivos, com precificação de produtos ou serviços atrativos aos clientes, diferenciação do bem ofertado e *marketing* favorável às vendas. Dessa forma, a maximização de lucros tem como principal determinante a tomada de decisão racional de gestores empresariais (CABRAL; YONEYAMA, 2008).

A contabilidade tem por intuito fornecer informações relevantes sobre a empresa aos administradores, a fim de tomada de decisão eficaz. As informações contábeis não devem ser reduzidas a dados fiscais e financeiros, mas também que sejam fornecidas informações gerenciais para a empresa, propiciando relacionamento efetivo com o mercado, pelo gerenciamento interno de informações capazes de aumentar a competitividade da empresa (GRZESZEZESZYN, 2005).

A acirrada concorrência vivenciada pelas empresas gera a necessidade de planejamento e controle dos fatores de produção, custos e receitas. De cunho estratégico, as informações geradas na produção empresarial são importantes diferenciadores no mercado (MACHADO; SOUZA, 2006).

Os sistemas de informações estruturados em empresas são ferramentas para apoio a tomada de decisão, avaliação de ambientes produtivos, elaboração e controle do planejamento. Quando a plataforma de informações é benéfica à formação de preço de venda, a empresa possui importante ferramenta para atuar no mercado competitivo, bem como para o processo de tomada de decisão (ESTRELA; SEVERIANO FILHO; FELINTO, 2002).

A formação de preço de venda deve ser orientada, levando-se em consideração a transferência de um bem aos clientes, os custos associados a ele, o lucro desejado e os preços de empresas concorrentes (DUTRA, 2003). O preço de produtos ou serviços está diretamente relacionado com a prosperidade e desempenho da organização. Por tal motivo, a escolha quanto ao preço a ser especificado é uma das decisões empresarias mais

diffíceis, devido a diversos fatores externos e internos que influenciam este valor (SOUZA *et al.*, 2005).

A teoria dos jogos tem contribuído em diversas áreas de conhecimento, inclusive na contabilidade, economia e engenharia de produção, demonstrando mecanismos para a distribuição de recursos e gastos (FIGUEIREDO; SALOMÃO, 1994). A tomada de decisão, de acordo com a teoria dos jogos, deve ser realizada levando-se em consideração as atitudes dos demais indivíduos, organizações ou processos, que se relacionam com o fenômeno a ser decidido. O escopo essencial de um jogo é a determinação da estratégia de cada jogador, que resulta em recompensas ou benefícios a um jogador ou para todos, dependendo se o jogo é cooperativo ou não. A estratégia ótima apontada pelo jogo é a que maximiza o resultado esperado (PINDYCK; RUBINFELD, 2010).

Nesse contexto, com a finalidade de utilização da teoria dos jogos como auxílio no processo de tomada de decisão referente à escolha de preço de venda, que por sua vez é baseada em sistemas de custeio, ou seja, sistema de controle gerencial, apresenta-se a problemática do presente estudo: qual a estratégia de preço de venda sob a perspectiva da teoria dos jogos? Para a resolução do problema desenvolveu-se o objetivo de verificar a estratégia de preço de venda sob a perspectiva da teoria dos jogos.

O desenvolvimento da literatura no campo da economia, finanças, contabilidade, *marketing* e ciência política pode ser auxiliado pela compreensão e adaptação ao conceito de equilíbrio de Nash da teoria dos jogos, o qual aborda a maximização de resultados de um jogador perante a minimização do jogador oponente, pela definição de estratégia racional (KREPS, 1990).

Dessa forma, o atual estudo justifica-se ao apresentar uma metodologia que pode ser utilizada na contabilidade gerencial, podendo ser retratado como complemento aos sistemas de custeio e também à estratégia de formação de preço de venda. Ou seja, demonstra-se por meio de um estudo de caso, assim como o estudo de Silva *et al.* (2014), a utilização da estratégia pura da teoria dos jogos, como auxílio para a precificação de bens ou serviços, com apresentação do melhor preço de venda a ser adotado. Para isto, levaram-se em consideração os custos dos produtos ofertados por meio de sistema de custeio, margem de lucro desejada pelos administrados e, por fim, com base na concorrência, que é oportunizada pelo cenário que a teoria dos jogos proporciona, ao confrontar as estratégias de preço de venda da empresa com a de seus principais concorrentes.

A estratégia pura da teoria dos jogos utilizada em jogos de estratégia, por meio do atual estudo de Silva *et al.* (2014), demonstra-se como ferramenta para a escolha racional de precificação de produtos e serviços, respectivamente. Dessa forma, contribui-se com a literatura sobre sistemas de controle gerencial, como complemento a estratégia de formação de preço de venda.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta revisão de literatura são abordados temas que embasam conceitualmente a problemática da pesquisa em questão. Inicialmente, são apresentadas informações acerca da teoria dos jogos, que é o interesse da pesquisa, seguido da discussão acerca dos sistemas de controle gerencial e formação de preço de venda.

### 2.1 TEORIA DOS JOGOS

Os fundamentos da teoria dos jogos foram criados em 1928 com o teorema “minimax” básico de John Von Neumann, estendidos por John Von Neumann e Oskar Morgenstern em 1944 com a publicação de “*Theory of Games and Economic Behavior*”. Conceitualmente, é um ramo da matemática formulado para análise dos conflitos humanos, apresentando-se veementemente como jogo de estratégia que gera bons resultados para acontecimentos sociais. Essa teoria tem se tornado a principal ferramenta que os economistas usam para analisar o comportamento estratégico das empresas (DAVIS, 1973; SMITH, 1976; CABRAL, YONEYAMA, 2008).

Os primórdios reais da teoria dos jogos podem ser datados a partir de 1944 por duas razões: em primeiro lugar, as obras anteriores foram fragmentadas e faltou organização; segundo, estas obras não atraíram muita atenção. Com a publicação de Von Neumann e o livro de Morgenstern, a Teoria dos Jogos teve a sua própria organização concreta de temas fundamentais, tanto competitivo quanto nos níveis de cooperação. Além disso, a reputação dos dois autores atraiu a atenção de matemáticos e economistas (GAMBARELLI; OWEN, 2004). Essa teoria tem suas raízes nas ciências sociais, grande parte da terminologia carrega conotações de comportamento intencional. A própria definição do conceito de “utilidade” de um resultado depende tautologicamente de preferências humanas (LEWONTIN, 1961).

Conforme Smith (1974), uma das dificuldades na aplicação da teoria dos jogos em conflitos humanos reside na necessidade de colocar um valor numérico, ou “utilidade”, sobre as preferências dos jogadores e nos possíveis resultados, como, por exemplo, direcionar recompensa financeira e lesão ou morte em uma mesma escala numérica. Nos conflitos humanos, as estratégias são escolhidas em razão de maximizar a satisfação dos seus desejos, ou pelo menos é nesses termos que são analisados pela teoria dos jogos.

Na sociologia e na economia, supõe-se que cada participante trabalhe de forma racional na melhor estratégia a adotar, assumindo que seus oponentes são igualmente guiados pela razão. O conceito de estratégia “minimax” baseia-se na ideia de que um competidor se comporta de tal forma a minimizar as suas perdas com base no pressuposto de que o adversário se comporta de modo a maximizá-los (SMITH, 1976).

A concepção mais ampla da teoria dos jogos é a de uma teoria de negociação com conduta racional de conflitos, um método de análise da estrutura lógica chamado de jogos de estratégia, no qual o xadrez e o pôquer são exemplos bem conhecidos. O conceito de “estratégia ótima” pode ser definido como um plano de ação que permite um “jogador racional” fazer o melhor possível sob a restrição da situação, considerando que os outros jogadores, tidos como racionais, esforçam-se para fazer o mesmo. Jogo é um termo usado na teoria dos jogos na qual envolve mais de um jogador, os interesses desses jogadores são divergentes. As preferências dos resultados dos vários jogadores, que resultam a partir de suas escolhas de ação, não coincidem (RAPOPORT, 1985).

A teoria dos jogos está se tornando cada vez mais importante, enfatizada como teoria da escolha racional, com interdependência de decisões. Em um jogo existem vários jogadores, cada jogador deve adotar uma ação ou uma estratégia. Quando todos os jogadores tiverem escolhido suas estratégias, cada um obtém ganhos que dependem das estratégias escolhidas por ele e pelos outros jogadores; o ganho de cada um depende da escolha de todos. Pressupõe-se que os jogadores se esforçam para maximizar seu ganho e para alcançar determinada situação de preferência. Quando um jogador escolhe uma estratégia, ele deve levar em conta o que os outros farão. Uma estratégia ótima contra uma série de estratégias alheias pode não ser necessariamente a melhor contra outra série de estratégias. Portanto, para chegar à sua decisão, o jogador deve prever as decisões dos outros, sabendo que eles estarão tentando prever a sua. A escolha de cada um depende da escolha de todos (ELSTER, 1989).

Boa parte da teoria dos jogos inspirou-se se nos modelos de concorrência imperfeita, desenvolvidos no século XIX e na primeira metade do século XX. Em particular, o conceito fundamental de equilíbrio em jogos não cooperativos com informação completa, conhecido como equilíbrio de Nash. O maior problema da teoria dos jogos era firmar a vinculação entre comportamento racional em jogos não cooperativos e o equilíbrio de Nash. De fato, o conceito de Nash descreve apenas não arrependimento, e não necessariamente racionalidade (SIMONSEN, 1989).

As premissas básicas da teoria da escolha racional são que as restrições estruturais não determinam completamente as ações praticadas por indivíduos em uma sociedade e que dentro das ações factíveis e compatíveis com as restrições os indivíduos escolhem as que acreditam que trarão os melhores resultados. Um elemento essencial da situação é a informação que o jogador possui sobre os demais jogadores. Em jogos com informação perfeita, cada indivíduo possui informações completas sobre todos os aspectos relevantes da situação, incluindo os recursos dos outros jogadores, suas preferências e a estrutura de recompensas que mapeia uma série de estratégias individuais relacionadas a resultados. A condição de informação perfeita somente ocorre em grupos pequenos e estáveis ou em grupos com instância coordenadora. A noção de um ponto de equilíbrio também é crucial, um conjunto de estratégias em que a estratégia de cada jogador é ótima em face às dos outros jogadores (ELSTER, 1989).

Uma situação que deve ser considerada em um jogo é a existência de conflito e interdependência entre as decisões dos participantes. Podem-se identificar dois tipos de jogos: (1) o jogo não cooperativo, quando as suas condições orgânicas não permitem a formação de coalizões que possam determinar o resultado do jogo; e (2) o jogo cooperativo, quando as próprias condições orgânicas do jogo permitem a possibilidade dos participantes atuarem por meio de coalizões (FIGUEIREDO; SALOMÃO, 1994).

Carraro *et al.* (2012) acrescentam que os jogos cooperativos são utilizados quando os agentes podem negociar contratos vinculativos entre si, permitindo que decisões sejam tomadas em conjunto, ou seja, duas empresas, do mesmo segmento, estão negociando a data para inserção de uma inovadora tecnologia no mercado. Considerando que essas empresas podem levar prejuízo se lançarem a tecnologia na mesma época, os gerentes podem entrar em um acordo a respeito dos lançamentos, a fim de obterem maiores lucros.

Já os jogos não cooperativos são utilizados quando os jogadores estão em conflito e agem individualmente, não sendo permitidas as negociações de decisões. Assim, duas empresas concorrentes consideram os prováveis comportamentos um do outro a fim de determinar, independentemente, estratégias de preço ou de quantidade de seus produtos (CARRARO *et al.*, 2012).

## 2.2 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

O objetivo da informação contábil é ajudar o gestor a tomar decisão, sendo que o entendimento dessa informação permite ao gestor tomar a melhor decisão com bases bem fundamentadas. Nesse sentido, a contabilidade gerencial refere-se à informação contábil desenvolvida para os gestores de uma organização. Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 4) definem contabilidade gerencial como sendo “o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir seus objetivos organizacionais”.

Já o sistema de controle gerencial, Frezatti *et al.* (2009, p. 13) definem como sendo “um conjunto de recursos e procedimentos interdependentes que interagem para produzir e comunicar informações para gestão”. Um sistema de informações gerenciais deve possuir pelo menos três módulos ou subsistemas, sendo eles o de contabilidade, de custos e orçamento.

Todas as organizações necessitam, de alguma forma, de contabilidade de custos. O sistema de gestão de custos é um conjunto de ferramentas e técnicas que identificam como as decisões da gestão afetam os custos. Trata da mensuração do custo das diversas áreas, tais como processos, atividades e produtos (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

A gestão de custos é indicada como instrumento gerencial para o planejamento e controle dos recursos consumidos pela organização, contribuindo na eficiência operacional. Os métodos de custo, conhecidos por sistema de custeio, devem ser utilizados pela empresa, de acordo com a realidade desta, visto que alguns são instrumentos gerenciais, outros fornecem relatórios aos usuários externos, alguns são mais conservadores, abrangentes, com visão de curto ou longo prazo (MACHADO; SOUZA, 2006).

Os sistemas de custeio inserem-se na contabilidade de custos, a qual auxilia na definição de desempenho, planejamento, controle e tomada de decisão dos agentes gerenciais e pela produção de informações (LEONE,

2000). Os sistemas de custeio eram considerados meros auxiliares na avaliação de lucros globais e estoques. Entretanto, devido à necessidade de informações para as organizações manterem-se competitivas no mercado, passaram a ser importantes métodos de controle, auxiliando na tomada de decisão (MARTINS, 2003).

As características específicas de cada sistema de custeio devem ser consideradas na escolha do método a ser aplicado a cada empresa, o que mais se ajusta à estrutura física e operacional e que contribua para a formação de preço de venda, garantindo vantagem perante o mercado. Métodos de sistema de custeio, como o de absorção e variável ou direto, são amplamente utilizados em empresas, pela facilidade de aplicação, ao se comparar com os demais métodos (MIQUELETTO, 2008).

No sistema de custeio direto ou variável, somente os custos variáveis são alocados às mercadorias produzidas ou serviços prestados, os custos fixos são considerados despesas do exercício (MAHER, 2001). Dessa forma, somente os gastos variáveis são alocados como custo de produção do estoque, separando-se os custos fixos como despesa no resultado (MARTINS, 2003).

O sistema de custeio por absorção parcial ou ideal, diferentemente do custeio variável ou direto, aloca como custos de produção, todos os custos que foram necessários para a elaboração de produtos ou prestação de serviços. É o único método de custeio que atende aos princípios contábeis, e por isso é aceito na Contabilidade Financeira. Esse método garante que em cada unidade produzida foram distribuídos os custos necessários para sua elaboração, sejam custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, também demonstra a situação patrimonial dos estoques e o custo de produção vendida (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

O sistema de custeio por absorção total ou integral, semelhante ao custeio absorção parcial, aloca os custos fixos e variáveis diretos e indiretos (por meio de rateio) aos bens produzidos, todavia possui o diferencial de a ociosidade, ineficiência da empresa, ou seja, as perdas geradas na produção, também serem distribuídas aos produtos ou serviços prestados, que posteriormente são repassadas ao consumidor (MELLO *et al.* 2012).

### **2.2.1 Formação de Preço de Venda**

O processo de formação de preço de venda, por depender de inúmeros fatores, como custo, margem de contribuição e concorrência, nem

sempre ocorre eficazmente nas organizações, prejudicando o planejamento, a tomada de decisão e também acarretando em risco empresarial, pelo aumento da incerteza no ambiente de negócio. Para o cálculo do preço de venda, de maneira geral, deve-se atentar aos custos dos produtos ou serviços prestados, preços de concorrentes e o lucro pretendido pela organização. O preço de venda gerado a partir dos custos da organização é um importante diferenciador perante o mercado, visto a comparação com o preço de concorrentes, verificando a conveniência ou não de vender pelo preço que o mercado verificar como conveniente, ou seja, que esteja disposto a pagar (ESTRELA; SEVERIANO FILHO; FELINTO, 2002).

Deve-se não somente especificar preço de venda com base nos custos, e praticar no mercado, visto a possibilidade de não aceitação por parte dos clientes, dessa forma, deve-se realizar análise comparativa com preços de concorrentes, a fim de legitimação de seu preço de venda que foi elaborado de acordo com os gastos de produção (MACHADO; SOUZA, 2006).

O estabelecimento de preço de venda, não é considerado tarefa simples para as empresas, pelo efeito de fatores internos e externos à organização, que são de identificação e mensuração complexa. Não raramente, verifica-se que empresas delegam a especificação de seu preço de venda ao mercado, pela incapacidade de organizar e controlar os fatores que impactam na formação do preço de venda. No atual mercado competitivo, a delegação da especificação do preço de venda ao mercado, bem como a utilização de métodos de custeio que não se adequam a realidade da empresa, geram riscos de falência a empresa (SOUZA *et al.*, 2005).

O preço de venda deve ser estabelecido levando-se em consideração a transferência de um bem aos clientes, os custos associados a ele e o lucro desejado (DUTRA, 2003). De acordo com Miqueletto (2008), os custos da unidade produzida, margem de lucro desejada e a aceitação do mercado perante a unidade produzida e preço, gerado pela equação custos mais margem de contribuição, é que devem orientar os gestores para a especificação definitiva de preço de venda. Padoveze (2003) contribui argumentando que nem sempre o mercado absorve os preços de venda especificados de acordo com os custos, todavia a empresa não deve abstrair-se dessa importante informação, que serve como parâmetro inicial e análise comparativa com os concorrentes.

Muitas empresas, de acordo com Backman (1953), ao precificarem seus produtos levando-se em consideração somente os custos de produção, decretaram falência empresarial. Para a fixação de preço, além dos custos

por unidades produzidas, deve-se identificar o preço dos seus concorrentes, ter estratégia de preço e poder de convencimento aos clientes quanto ao valor especificado. O preço de um bem está diretamente relacionado com o desempenho da empresa (LIOZU; HINTERHUBER, 2013).

A precificação de um produto ou serviço é definida por Simon (1989, p. 1) como “o número de unidades monetárias que um cliente tem de pagar para receber uma unidade do produto ou serviço”. As organizações podem inovar em seus preços e conseqüentemente obter vantagem competitiva, porém, deve-se atentar aos fatores internos e externos à empresa que impactam os preços, pois um valor ineficaz pode prejudicar o crescimento econômico da organização (INGENBLEEK, 2014).

De maneira geral, a administração do preço de venda deve envolver o conhecimento do custo do produto, o grau de elasticidade da demanda, preços de produtos concorrentes e de produtos substitutos, além da estratégia de *marketing* da empresa. Também, deve-se conhecer o tipo de mercado que a empresa está inserida, que pode ser monopólio, monopólio, de *commodities*, de concorrência perfeita, entre outros tipos (MARTINS, 2003). A precificação de produtos ou serviços deve ser orientada por informações tanto de fatores internos e externos à empresa, garantindo o desempenho desta no mercado.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para verificar o preço de venda sob a perspectiva da teoria dos jogos, realizou-se uma pesquisa descritiva exploratória, com abordagem quantitativa, por meio de estudo de caso.

A pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então o estabelecimento de relações entre variáveis (DIEHL; TATIM, 2004). Triviños (1987) afirma que o pesquisador em um estudo descritivo deve levantar técnicas precisas, métodos, modelos e teorias que servem para auxiliar a coleta e interpretação de dados, tendo por objetivo conferir validade científica à pesquisa. Quanto à pesquisa exploratória, Diehl e Tatim (2004) declaram que esta propicia maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Triviños (1987) acrescenta que os estudos exploratórios permitem ao investigador aumentar suas experiências em torno de determinado problema, na qual parte de uma hipótese e aprofunda seu estudo nos limites de uma realidade específica.

Quanto ao método, o estudo classifica-se como quantitativo que, segundo Richardson (1999) e Collis e Hussey (2005), focaliza a mensuração de fenômenos e, para que isto ocorra a contento, usa-se de coleta de dados numéricos e aplicação de cálculos estatísticos. Chizzotti (1991) traz menção à abordagem quantitativa como pesquisa experimental, que quantifica, classifica, mensura e analisa eventos, propondo a explicação de um conjunto de dados pela concepção da realidade percebida ou observada. Utiliza-se de análises estatísticas ou sistêmicas, a fim de mostrar relação entre variáveis, classificando por categorias ou medindo por parâmetros.

Em relação aos procedimentos, este estudo classifica-se como estudo de caso, por ser concentrado em um único caso de forma mais intensiva, pelo motivo dos esforços direcionarem-se a um único objeto de estudo (RAUPP; BEUREN, 2009). Conforme Gressler (2003), o estudo de caso é frequentemente usado em pesquisas exploratórias de áreas novas e assuntos sobre os quais ainda não existe teoria disponível, assim como para descrever um processo ou efeito de um evento para explicar um fenômeno complexo.

### 3.1 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

O objeto deste estudo de caso compreende uma empresa comercial da região do Vale do Itajaí, Santa Catarina, cujos produtos e serviços comercializados são combustíveis automotivos, óleos e lubrificantes e produtos de consumo em loja de conveniência. Neste estudo, consideraram-se apenas os produtos combustíveis automotivos, sendo eles a gasolina comum, gasolina aditivada, etanol e óleo diesel.

A escolha do objeto de estudo é não probabilística, de forma intencional. Além disso, a organização foi selecionada a partir da acessibilidade dos pesquisadores junto aos gestores, o que permitiu o livre acesso às informações e proporcionando assim maiores subsídios para o estudo, de forma mais fidedigna em relação a sua prática. Segundo Gil (2011), admite-se que este tipo de amostragem possa, de alguma forma, representar o universo.

Os dados históricos coletados foram originados no período de julho de 2013 a junho de 2014. A coleta dos dados deu-se no mês de agosto de 2014. Primeiramente, foram levantados os gastos gerais da organização e segregados por métodos de custeio aos produtos ofertados a fim de se chegar a um preço de venda, considerando também margem de contribuição esperada.

### 3.2 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS

Para a análise dos dados, foi utilizada a estratégia pura da teoria dos jogos. De acordo com Lins e Calôba (2006), para a resolução de determinado jogo, pode-se utilizar a estratégia pura ou a estratégia mista. A estratégia pura é utilizada quando a resolução do jogo é propiciada pela estratégia inicial adotada, porém, quando não há solução para o jogo de acordo com a estratégia inicial, deve-se adotar estratégia mista, com alternância de estratégias, operacionalizada por programação linear. Ambas as estratégias são verificadas em jogos de soma zero, que apresentam ponto de equilíbrio de Nash, pela maximização de resultado a um jogador e minimização de resultado ao jogador oponente.

O ponto de equilíbrio, também conhecido por ponto de sela, é determinado pelo valor que foi simultaneamente o mínimo da linha e o máximo da coluna. Para operacionalizar esse cenário, inicialmente, devem-se verificar os valores mínimos das linhas e os valores máximos das colunas, para em seguida observar o ponto de sela, ou seja, o valor que seja simultâneo entre os grupos (SIMONSEN, 1994).

O ponto de sela do jogo é possível ser verificado somente se  $O_{i'o'} = \text{Max}_{(i)} O_{ij} = \text{Min}_{(j)} O_{i'o'}$ . Essa estratégia é dita Maximin, escolhendo-se a opção que apresentar  $\text{Min}_{(j)} [\text{Max}_{(i)} O_{ij}] = O_{i'o'}$ , minimizando a expressão entre chaves (LINS; CALÔBA, 2006). Com base na Tabela 1, pode-se visualizar um modelo de estratégia pura com encontro do ponto de sela.

Tabela 1 - Exemplo de matriz de estratégia pura

				Mínimos das linhas
	2	-2	0	-2
A	-6	0	-5	-6
	5	2*	3	2
Máximos das colunas	5	2	3	

\* ponto de sela.

Fonte: Adaptado de Soares (2007).

A matriz da Tabela 1 demonstra o número 2 como ponto de sela, ou seja, neste ponto encontra-se a estratégia a ser escolhida para a resolução racional do cenário, de acordo com a estratégia pura da teoria dos jogos, caso não houvesse este ponto, o cenário poderia ser resolvido pela estratégia mista.

No presente estudo, utilizou-se estratégia pura para a escolha de preço de venda, gerados por meio de sistemas de custeio, margem de lucro e que são competitivos no mercado. Primeiramente, foram verificados os custos da organização analisada, e segregados aos produtos analisados (gasolina comum, gasolina aditivada, etanol e diesel) com base no critério de rateio de custos indiretos, a receita auferida, acreditando que se o produto gerou receita, logo foram originados gastos na mesma proporção.

Foram distribuídos os custos aos produtos com base no sistema de custeio variável (custos diretos e indiretos variáveis), custeio absorção parcial (custos diretos e indiretos, fixos e variáveis) e custeio absorção total (custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, acrescentando-se também as perdas). Com os custos distribuídos a cada custeio e divididos pela quantidade de vendas de cada produto, acresceu-se a margem de lucro desejada pelos administradores de 10%, formando ao final, o preço de venda com base nos custos e margem de lucro.

Para a formação do cenário do jogo de estratégia pura, necessário para a escolha do preço de venda elaborado nos passos anteriores e que seja competitivo no mercado, foi estabelecido como jogador oponente as quatro principais empresas concorrentes. O Jogador “A” foi representado pelos preços elaborados e o Jogador “B” os preços concorrentes. Desta forma, o cenário foi possibilitado pela seguinte fórmula:

$$PV = PV_{SC} - PV_C$$

Onde:

PV: Preço de venda “mais ótimo” pela estratégia pura da teoria dos jogos;

PV SC: Preço de venda da empresa gerado pelos sistemas de custeio;

PV C: Preço de venda dos concorrentes.

Dada esta fórmula, em que foram diminuídos os preços de venda calculados para cada produto comercializado pela empresa com os preços de venda dos concorrentes, resultou-se em um valor de diferença. Este valor verifica-se como negativo ou positivo, caso o valor se apresente negativo,

o preço de venda calculado cobre os custos, gera margem de lucro, bem como é competitivo no mercado, por ser menor que o preço de seu oponente, em que esta precificação agrada aos clientes, podendo-se inverter o sinal para positivo. Se a diferença de valor apresenta-se positivo, então foi maior que o de seu oponente, desagradando aos clientes, visto que optam em grande escala, por produtos com qualidade e preço menor, desta forma, inverte-se o sinal para negativo.

Por conseguinte, realizado os cálculos e invertidos os sinais, procurou-se o ponto de sela nos cenários gerados para cada produto comercializado, verificando o preço de venda racional, baseado nos custos, margem de lucro e competitivo no mercado. Oferece-se no estudo, metodologia alternativa e racional para empresas realizarem tomadas de decisão quanto aos preços de venda, considerando a fácil operacionalização de tal metodologia nas atividades empresarias e que gera resultados importantes para continuarem competitivas no mercado, cobrirem seus custos e gerarem margem de lucro.

#### **4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Os dados a seguir apresentados foram coletados e analisados a partir do que se estabeleceu nos procedimentos metodológicos e em conformidade com o objetivo proposto neste trabalho. O primeiro tópico refere-se à análise dos preços de venda formados para as mercadorias gasolina comum, gasolina aditivada, etanol e diesel, a partir dos sistemas de custeio variável, absorção parcial e absorção total. Em seguida, realizou-se análise dos preços dos concorrentes, bem como dos cenários formados, que apresentaram a opção de preço de venda racional para cada mercadoria, de acordo com os custos da empresa, margem de lucro desejada pelos administradores e preços de venda de quatro empresas concorrentes.

Foram formados três preços de venda para a gasolina comum, gasolina aditivada, etanol e diesel da empresa analisada, de acordo com os custos especificados pelo sistema de custeio variável, absorção parcial e absorção total. Depois de verificados os custos da organização, foram segregados aos produtos comercializados com base no critério de rateio para os custos indiretos, a receita auferida de cada produto, partindo-se do pressuposto de que se gerou receita, logo, foram gerados gastos proporcionais. Dessa forma, com base nos custos unitários de cada produto, acrescentou-se a margem de lucro de 10% para os administradores, resultando no preço de

venda de R\$ 2,957 para a gasolina comum, com base no custeio variável, R\$ 3,017 com base no custeio absorção parcial, e R\$ 3,022 referente ao custeio absorção total, e assim respectivamente para os demais produtos comercializados pela empresa.

De acordo com os sistemas de custos, foram geradas sugestões de preços de venda para a empresa estudada, e também de acordo com a margem de lucro desejada pelos administradores, restando somente a verificação dos preços concorrentes. A Tabela 2 demonstra os preços de venda formados pelos sistemas de custeio.

Tabela 2 – Preços de venda formados pelos sistemas de custeio

Mercadoria	Gasolina Comum	Gasolina Aditivada	Etanol	Diesel
Custeio variável	2,957	3,086	2,506	2,487
Absorção Parcial	3,017	3,168	2,557	2,536
Absorção Total	3,022	3,178	2,567	2,560

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o cálculo do preço de venda, deve-se atentar aos custos dos produtos ou serviços prestados, o lucro pretendido pela organização e os preços de concorrentes (ESTRELA; SEVERIANO FILHO; FELINTO, 2002, DUTRA, 2003, MARTINS, 2003, MACHADO; SOUZA, 2006, MIQUELETTO, 2008, LIOZU; HINTERHUBER, 2013). Na Tabela 3, podem-se verificar os preços de venda de quatro principais empresas concorrentes da amostra.

Tabela 3 – Preços de venda de quatro principais empresas concorrentes

Mercadoria	C1	C2	C3	C4
Gasolina Comum	2,879	2,879	2,997	2,997
Gasolina Aditivada	2,879	2,979	3,099	3,147
Etanol	2,299	2,299	2,399	2,397
Diesel	2,469	2,635	2,699	2,689

Fonte: Dados da pesquisa.

Aplicando o princípio da confidencialidade das informações, estabeleceu-se como critério a aplicação de códigos para especificar os concorrentes, sendo desta forma C1, C2, C3 e C4. Os concorrentes C1 e C2 corresponderam a empresas que comercializam produtos da chamada Bandeira Branca, já os concorrentes C3 e C4 são empresas que comercializam produtos Bandeira.

A Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP (2000), por meio da Portaria ANP Nº 116, de 05/07/2000, classifica Bandeira marca comercial que indica a origem do combustível automotivo comercializado no posto revendedor varejista, ou seja, é identificado o distribuidor que fornece combustíveis líquidos derivados de petróleo, álcool combustível, biodiesel, mistura óleo diesel/biodiesel especificada ou autorizada pela ANP e outros combustíveis automotivos ao posto.

A ANP classifica a Bandeira Branca como sendo o posto revendedor varejista que opta por não exibir a marca comercial do distribuidor de combustíveis líquidos derivados de petróleo, álcool combustível, biodiesel, mistura óleo diesel/biodiesel especificada ou autorizada pela ANP e outros combustíveis automotivos, e que identifica de forma destacada e de fácil visualização, em cada bomba abastecedora, o fornecedor do respectivo combustível.

No presente estudo, não foram consideradas tais classificações de bandeira para a análise dos dados. Utilizaram-se os preços de venda dos concorrentes evidenciados na Tabela 3 para a realização de cenários, pela diminuição do preço formado (Tabela 2) do produto correspondente, invertendo-se sinais e operacionalizando a solução minimax entre as linhas e colunas. A Tabela 4 apresenta o ponto de sela com base na solução, do preço de venda gasolina comum.

Tabela 4 – Cenário preço de venda gasolina comum

<b>Gasolina Comum</b>	<b>C1</b>	<b>C2</b>	<b>C3</b>	<b>C4</b>	<b>Min. Lin.</b>
Custeio variável	-0,078*	-0,078	0,040	0,040	-0,078
Absorção Parcial	-0,138	-0,138	-0,020	-0,020	-0,138
Absorção Total	-0,143	-0,143	-0,025	-0,025	-0,143
<b>Max. Col.</b>	-0,078	-0,078	0,040	0,040	-

\* ponto de sela.

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na Tabela 4, verifica-se que o ponto de sela foi o valor de -0,078. Neste ponto encontra-se a estratégia escolhida pela teoria dos jogos como a racional para a resolução do cenário, ou seja, para que a empresa continue competitiva no mercado. O ponto de equilíbrio evidenciado refere-se ao preço de venda formado pelo sistema de custeio variável, com a precificação de R\$ 2,957 para gasolina comum. Na Tabela 5 demonstra-se o cenário do preço de venda da gasolina aditivada.

Tabela 5 – Cenário preço de venda gasolina aditivada

Gasolina Aditivada	C1	C2	C3	C4	Min. Lin.
Custeio variável	-0,207*	-0,107	0,013	0,061	-0,207
Absorção Parcial	-0,289	-0,189	-0,069	-0,021	-0,289
Absorção Total	-0,299	-0,199	-0,079	-0,031	-0,299
Max. Col.	-0,207	-0,107	0,013	0,061	-

\* ponto de sela.

Fonte: Dados da pesquisa.

O preço de venda sugerido pelo cenário, conforme verificado na Tabela 5, refere-se ao ponto de sela -0,207, o qual é determinado pelo preço de R\$ 3,086 para gasolina aditivada, correspondente ao custeio variável. A Tabela 6 apresenta o cenário do preço de venda do etanol.

Tabela 6 – Cenário preço de venda etanol

Etanol	C1	C2	C3	C4	Min. Lin.
Custeio variável	-0,207*	-0,207	-0,107	-0,109	-0,207
Absorção Parcial	-0,258	-0,258	-0,158	-0,160	-0,258
Absorção Total	-0,268	-0,268	-0,168	-0,170	-0,268
Max. Col.	-0,207	-0,207	-0,107	-0,109	-

\* ponto de sela.

Fonte: Dados da pesquisa.

O ponto de sela para o etanol, apresentado na Tabela 6, é o valor de -0,207, o qual se refere ao preço de venda verificado pelo custeio variável de R\$ 2,506. A Tabela 7 visualiza-se o cenário para o preço de venda do diesel.

Tabela 7 – Cenário preço de venda diesel

<b>Diesel</b>	<b>C1</b>	<b>C2</b>	<b>C3</b>	<b>C4</b>	<b>Min. Lin.</b>
Custeio variável	-0,018*	0,148	0,212	0,202	-0,018
Absorção Parcial	-0,067	0,099	0,163	0,153	-0,067
Absorção Total	-0,091	0,075	0,139	0,129	-0,091
<b>Max. Col.</b>	-0,018	0,148	0,212	0,202	-

\* ponto de sela.

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 7 apresenta o ponto de sela -0,018, que representa o preço de venda R\$ 2,487 para diesel, operacionalizado pelo custeio variável.

De modo geral, observou-se que o preço de venda R\$ 2,957 para a gasolina comum, R\$ 3,086 para a gasolina aditivada, R\$ 2,506 para o etanol e R\$ 2,487 para o diesel foram as melhores opções para a empresa manter preço competitivo no mercado, com preço atraente para os consumidores deste segmento, cobrir os custos operacionais da organização, além de manter margem de lucro atrativa para os gestores. Estes resultados vão ao encontro ao estabelecido na literatura como a forma ideal para elaboração do preço de venda (ESTRELA; SEVERIANO FILHO; FELINTO, 2002, DUTRA, 2003, MARTINS, 2003, MACHADO; SOUZA, 2006, MIQUELETTO, 2008, LIOZU; HINTERHUBER, 2013).

Verificou-se que o custeio variável ou direto foi o modelo indicado pela teoria dos jogos, como sendo o mais viável para formulação do preço de venda, indicando o planejamento dos gastos da organização. O custeio variável apresenta ênfase no estoque, com custos inventariáveis somente os custos variáveis, em que os fixos são considerados despesas no resultado (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997).

De acordo com Martins (2010), o custeio variável ou direto não é recomendado para apurar os custos e registrá-los nas demonstrações contábeis, visto que não considera os custos fixos. Todavia, é indicado para

utilização das organizações internamente, pois o lucro empresarial é evidenciado de acordo com a variação das vendas, recomendando-se para usos gerenciais.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo verificar a estratégia de preço de venda sob a perspectiva da teoria dos jogos. Para isto, a metodologia utilizada foi descritiva exploratória, com abordagem quantitativa, por meio de estudo de caso. O segmento analisado foi o de comercialização de combustíveis automotivos, especificamente em uma empresa do Vale do Itajaí, no estado de Santa Catarina.

A análise dos dados foi oportunizada, inicialmente, pela aplicação dos sistemas de custeio às informações da empresa analisada, para precificação dos produtos comercializados. Em seguida, por meio da estratégia pura da teoria dos jogos, foram criados cenários para os produtos em que o jogador “A” foi a empresa em questão e o jogador “B” foram as quatro principais empresas concorrentes, denominadas de C1, C2, C3 e C4.

O cenário retratou a diferença de valor entre os preços concorrentes e os preços formados (elaborados pelos custos e margem de lucro), para a escolha do melhor preço de acordo com o mercado local. Este é o tripé para a formação do preço de venda: segregação dos custos aos produtos, margem de lucro esperada e preço de mercado concorrente.

Os resultados demonstraram que as melhores opções de preço de venda de acordo com a estratégia racional da teoria dos jogos foram de R\$ 2,957 para a gasolina comum, R\$ 3,086 para a gasolina aditivada, R\$ 2,506 para o etanol e R\$ 2,487 para o diesel. Observou-se que o custeio variável rateou de forma mais eficiente os custos para a formação de preço de venda de todos os produtos comercializados. Apesar de o custeio variável não ser aceito pela contabilidade financeira, recomenda-se o uso de forma gerencial, pois evidencia o lucro de acordo com as vendas realizadas, enfatizando o inventário do estoque por custos variáveis.

A teoria dos jogos tem se tornado importante ferramenta para análise do comportamento estratégico das organizações, o que pode ser comprovado no presente estudo, pela utilização desta teoria, como complemento aos sistemas de custeio e a estratégia de formação do preço de venda. Dessa forma, apresenta-se com resultados empíricos uma metodo-

logia de estratégia para a formação de preço de venda, em que inicialmente calculam-se os custos por sistemas de custeio, segrega-os aos produtos, acresce a este valor a margem de lucro esperada pela organização e, por fim, realizam-se cenários com estratégia pura, conforme evidenciado na metodologia, para estabelecer o preço competitivo no mercado de acordo com os concorrentes.

Fornece-se neste estudo metodologia alternativa, racional e de fácil operacionalização pelas empresas quanto à estratégia de formação de preço de venda e tomada de decisão, contribuindo com a literatura sobre sistema de controle gerencial e teoria dos jogos.

A importância deste estudo concentra-se em nova perspectiva da utilização da teoria dos jogos, tanto para a estratégia de formação de preço quanto para o sistema de controle gerencial, auxiliando os gestores na tomada de decisão racional. Entende-se que a delegação da precificação de produtos ao mercado e a utilização inadequada de sistemas de controles gerenciais podem acarretar em perdas financeiras significativas para a organização. O desempenho econômico-financeiro de organizações está diretamente relacionado com a formação de preço eficaz.

Quanto aos resultados encontrados pela utilização do sistema de custeio variável, não pode ser generalizado, visto que foi aplicado a uma realidade organizacional, e para a aplicação em outras empresas é necessário conhecer a realidade delas, a fim de se ter a mesma efetividade dos resultados. Contudo, incentiva-se a utilização da metodologia apresentada, em demais estudos, para a confrontação dos resultados empíricos, assim como a inserção desta metodologia nas organizações, como instrumento estratégico de trabalho.

## REFERÊNCIAS

ANP – Agência Nacional de Petróleo. *Gás Natural e Biocombustíveis*. 2000. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/?pg=71630&m=gloss%E1rio&t1=&t2=gloss%E1rio&t3=&t4=&ar=0&ps=1&cachebust=1408554416787#b>. Acesso em 20 ago 2013.

BACKMAN, J. *Price Practices and Policies*. New York: Ronald Press, 1953.

CABRAL, A. S.; YONEYAMA, T. *Microeconomia: uma visão integrada para empreendedores*. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRARO, L. O.; ROCHA, K. P.; CARMO, M. J.; OLIVEIRA, A. R.; COSTA, J. E. R. Utilização da teoria de jogos estáticos não cooperativos em malhas de controle com com-

promisso na otimização da resposta dinâmica. In: XIX CONGRESSO BRASILEIRO DE AUTOMÁTICA. *Anai...* CBA, 2012.

CHIZZOTTI, A. *Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais*. São Paulo: Cortez, 1991.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em Administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. São Paulo: Artmed, 2005.

DAVIS, M. D. *Teoria dos jogos: uma introdução não-técnica*. Prefácio de Oskar Morgenstern. Tradução de Leonidas Hegenberg e Otanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 1973.

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

DUBOYS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. *Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos*. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, R. G. *Custos: Uma abordagem prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ELSTER, J. Marxismo, funcionalismo e teoria dos jogos. Argumentos em favor do individualismo metodológico. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, n. 17, p. 163-204, 1989.

ESTRELA, G. Q.; SEVERIANO FILHO, C.; FELINTO, A. R. Formação do preço de venda na indústria de calçados: um estudo multicaso. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO-ENEGEP, v. 22, 2002.

FIGUEIREDO, R. S.; SALOMÃO, S. Teoria dos jogos: conceitos, formalização matemática e aplicação à distribuição de custo conjunto. *Gestão & Produção*, v. 1, n. 3, p. 272-289, 1994.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.

GAMBARELLI, G.; OWEN, G. The coming of game theory. In: *Essays in Cooperative Games*. Springer US, 2004. p. 1-18.

GIL, A. C. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 6. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

GRESSLER, L. A. *Introdução à pesquisa*. São Paulo: Edições Loyola, 2003.

GRZESZESZYN, G. Contabilidade gerencial estratégica: conceito e caracterização. *Revista Capital Científico do Centro de Ciências Sociais Aplicadas*, v. 3, n. 1, 2005.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice Hall, 1997.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. *Contabilidade gerencial*. Prentice Hall, 2004.

INGENBLEEK, P. TM. The theoretical foundations of value-informed pricing in the service-dominant logic of marketing. *Management Decision*, v. 52, n. 1, p. 33-53, 2014.

KREPS, D. M. *Game theory and economic modelling*. Oxford: Clarendon Press, 1990.

LEONE, G. S. G. *Curso de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEWONTIN, R. C. Evolution and the theory of games. *Journal of Theoretical Biology*, v. 1, n. 3, p. 382-403, 1961.

LINS, M. P. E.; CALÔBA, G. M. *Programação Linear com Aplicações em Teoria dos Jogos e Avaliação de Desempenho*. Rio de Janeiro: Interciência, 2006.

LIOZU, S. M.; HINTERHUBER, A. Pricing orientation, pricing capabilities, and firm performance. *Management Decision*, v. 51, n. 3, p. 594-614, 2013.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, v. 2, n. 1, p. 42-60, 2006.

MAHER, M. *Contabilidade de Custos: Criando valor para a Administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELLO, M. R.; BECKER, J. L.; PORTO, D. S.; VANTI, A. A. Sistema de informação para gestão de custos operacionais. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, v. 7 n. 1, 2012.

MIQUELETTO, E. M. *Formação do preço de venda: uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e região metropolitana*. Dissertação (Programa de Mestrado em Contabilidade) - Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

PADOVEZE, C. L. *Contabilidade gerencial de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D. L. *Microeconomia*. 7. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010.

RAPOPORT, A. Applications of game-theoretic concepts in biology. *Bulletin of Mathematical Biology*, v. 47, n. 2, p. 161-192, 1985.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M: (Org.). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, A.; PLETSCHE, C. S.; HEIN, N.; SCARPIN, J. E. Decision for more great option for sale price through game theory: a case study with implementation of pure strategy in a hotel company. In: 11th INTERNATIONAL CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGY MANAGEMENT – CONTECSI, São Paulo, Brazil, 2014.

SIMON, H. *Price Management*. North-Holland, Amsterdam, 1989.

SIMONSEN, M. H. *Ensaio analítico*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1994.

SIMONSEN, M. H. Macroeconomia e teoria dos jogos. *Revista Brasileira de Economia*, v. 43, n. 3, p. 315-372, 1989.

SMITH, J., M. The theory of games and the evolution of animal conflicts. *Journal of Theoretical Biology*, v. 47, n. 1, p. 209-221, 1974.

SMITH, J. M. Evolution and the Theory of Games: In situations characterized by conflict of interest, the best strategy to adopt depends on what others are doing. *American Scientist*, p. 41-45, 1976.

SOARES, V. *Uma introdução à teoria de jogos*. TCC (graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Físicas e Matemáticas, Curso de Matemática. Florianópolis, 2007.

SOUZA, A. A.; NOVELI, M.; MINELLO, I.; ENDRICI, J. O. M.; AVELAR, E. A. Análise de sistemas de informações utilizados como suporte para os processos de estimação de custos e formação de preços. In: XII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. *Anais...* 2005.

TRIVIÑOS, A. N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.



# **GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA FRACIONADA**

---

## **Sabrina do Nascimento**

Doutoranda em Administração – Universidade do Vale do Itajaí  
Universidade do Oeste de Santa Catarina  
sabnascimento@gmail.com / sabrina.nascimento@unoesc.edu.br

---

## **Suzete Antonieta Lizote**

Doutora em Administração – Universidade do Vale do Itajaí  
lizote@univali.edu.br

---

## **Almerinda Tereza Bianca Bez Batti Dias**

Doutoranda em Administração – Universidade do Vale do Itajaí  
Universidade do Extremo Sul Catarinense  
bianca@unescc.net

---

## **Alexandre Matos Pereira**

Mestre em Ciências Contábeis – Universidade Regional de Blumenau.  
alexandrep@al.furb.br

### **RESUMO:**

Este artigo tem por objetivo identificar os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) numa empresa de transporte rodoviário de carga fracionada de Santa Catarina. Na metodologia, optou-se por um estudo de caso, por meio de uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados a partir da aplicação de um conjunto de cinco questionários propostos por Souza (2008a), encaminhados via correio eletrônico à empresa estudada. Conclui-se que, de modo geral, os fatores condicionantes da GCI estão presentes na empresa analisada, na qual a GCI pode ser aplicada e estimulada por outros mecanismos que auxiliam na gestão dos custos.

### **PALAVRAS-CHAVE:**

Gestão de custos. Custos interorganizacionais. Estudo de caso. Transportadora de carga fracionada.

## 1 INTRODUÇÃO

Frente às novas demandas impostas pela sociedade, as empresas vêm buscando incessantemente uma maneira de encontrar vantagem competitiva sustentável. Assim, essas organizações devem ser vistas como elos de uma cadeia de produção e/ou cadeia de valor, em que se torna necessário que a instituição mantenha um relacionamento com as demais empresas que executam as atividades relevantes da sua cadeia, buscando obter a eficácia da cadeia como um todo. As relações provenientes dessa cadeia de produção são um dos fatores-chave para a obtenção de melhorias para toda a rede e não apenas para algumas empresas que a compõem (MEIRA; WANDERLEY; MIRANDA, 2005).

Com vistas a proporcionar essa vantagem competitiva, as empresas buscam algumas ferramentas gerenciais, sendo uma delas a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI). Souza e Rocha (2007, p. 2) definem a GCI como “um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa”. Aguiar, Rezende e Rocha (2008, p. 2) ressaltam que “a implementação [...] requer um conjunto de variáveis tais como o posicionamento estratégico, a utilização de instrumentos da Gestão Estratégica de Custos e o compartilhamento de informações e de resultados”. Os autores salientam ainda que essa metodologia caracteriza-se pela possibilidade de as empresas utilizarem a gestão estratégica de custos compartilhada, criando novas tecnologias e gerando vantagem para as organizações que as utilizam.

Nesse sentido, pela importância de conhecer as particularidades dessa metodologia e os fatores condicionantes de sua implementação nas organizações, emerge a pergunta que norteia a presente pesquisa: quais os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais em uma empresa de transporte rodoviário de carga fracionada? Para responder a esta indagação, tem-se como objetivo principal identificar os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) em uma empresa de transporte rodoviário de carga fracionada de Santa Catarina.

A relevância deste estudo justifica-se ao proporcionar subsídios para a discussão acerca do uso e aplicação da GCI, contribuindo efetivamente para a obtenção de vantagem competitiva no ambiente organizacional. Aguiar, Rezende e Rocha (2008, p. 67) destacam que pesquisas dessa

natureza podem auxiliar os gestores “no sentido de evitar que implementem essa técnica gerencial apenas por isomorfismo, mas que a sua implementação possa de fato contribuir para a obtenção de vantagens competitivas e criação de valor”. Souza (2008a, p. 17) salienta que há uma carência identificada de “investigações científicas sobre esse tema, sendo esse outro fator que contribui para acentuar a necessidade de se entender esse tipo de mecanismo de controle: diferenças institucionais”.

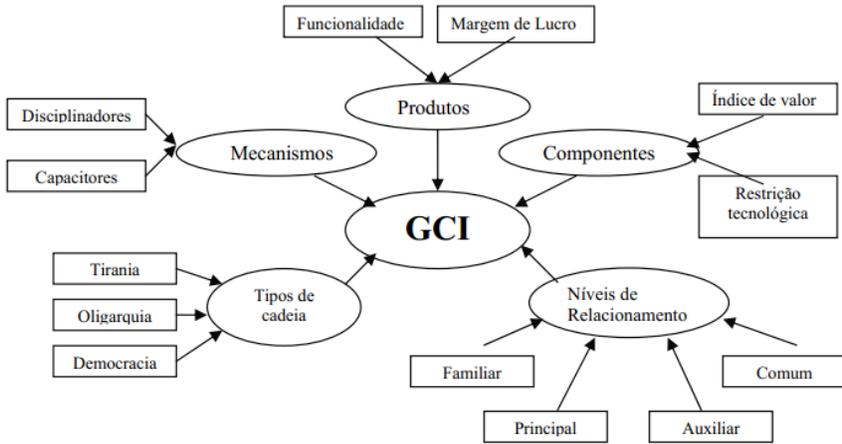
O presente estudo inicia-se por esta seção de caráter introdutório; na sequência, as seções 2 e 3 versam sobre a sustentação teórica; seguida pela metodologia adotada na consecução do estudo. Posteriormente, a análise e discussão dos resultados observados na empresa têxtil estudada, e, por fim, são apresentadas as considerações finais e as sugestões para futuras pesquisas.

## **2 GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS E OS FATORES CONDICIONANTES**

A Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) tem por objetivo “encontrar soluções através de ações coordenadas entre as organizações da cadeia, o que não seria possível se as empresas tentassem reduzir custos independentemente” (SOUZA; ROCHA, 2007, p. 2). Aguiar, Rezende e Rocha (2008) esclareceram que a GCI focaliza o relacionamento entre os fornecedores e as organizações líderes da cadeia. Para Souza e Rocha (2007, p. 2), “a GCI tem como objetivo encontrar soluções através de ações coordenadas entre as organizações da cadeia, o que não seria possível se as empresas tentassem reduzir custos independentemente”.

De acordo com a literatura, há cinco fatores condicionantes à implementação da GCI nas organizações, sendo eles: produto, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos de governança, conforme apresenta a Figura 1.

Figura 1 – Estrutura da Gestão de Custos Interorganizacionais



Fonte: Adaptada de Bisbe *et al.* (2006 *apud* SOUZA, 2008a, p. 76).

Na Figura 1, os cinco fatores condicionantes são apresentados, assim como suas subdivisões internas. Na dimensão Produtos, verifica-se a divisão em Margem e Funcionalidade. Na sequência, a dimensão Componentes é representada pelo índice de valor e a restrição tecnológica. Os níveis de relacionamento dividem-se em quatro itens: Familiar, Principal, Auxiliar e Comum. A dimensão Tipos de Cadeia é representada pelos tipos de cadeia: Tirania, Oligarquia e Democracia. E, por fim, a dimensão Mecanismos é dividida em Disciplinadores e Capacitores.

Diante da proeminência do tema, destacam-se algumas pesquisas empíricas nacionais e internacionais publicadas que denotaram preocupação similar a este estudo.

Cooper e Slagmulder (2004), em sua pesquisa, esclareceram a questão dos custos que transpõe as fronteiras organizacionais entre compradores e fornecedores, cujo objetivo principal é a redução dos custos por meio da Gestão de Custos Interorganizacionais, durante a concepção dos produtos, e as características dos contextos a que eles estão associados, além de discutir suas implicações na tomada de decisão. Os autores encontraram várias relações entre a gestão dos custos e as empresas analisadas sugerindo que a pesquisa fosse replicada em empresas diferentes com amostras maiores, a fim de que os dados pudessem ser generalizáveis.

Bitti, Aquino e Pagliarussi (2007) investigaram o caso da decisão do uso simultâneo de lojas próprias e franqueadas, como equilíbrio em condição de minimização de custos de monitoramento, conceituada pela Teoria da Agência. Analisaram 175 redes de *franchising* brasileiras em um *cross-sectional* para testar a influência dos custos de agência na escolha de uma loja própria e/ou franqueada. Os autores concluíram que os direcionadores de custos de monitoramento para as redes devem incluir a dispersão geográfica e a localização das lojas.

A pesquisa de Aguiar e Rocha (2007) teve por objetivo desenvolver uma análise do relacionamento entre a estrutura conceitual da abordagem da Gestão de Custos Interorganizacionais proposta por Cooper e Slagmulder (1999) e o *Open-Book Accounting*. Os autores concluíram que a implementação eficaz do modelo é moderada por um ambiente de *Open-Book Accounting* que pode ocorrer em situações específicas dentro de três dimensões: fatores específicos endógenos, fatores específicos exógenos e fatores específicos da rede.

Souza e Rocha (2008) buscaram, por meio de uma análise crítica e argumentativa, sistematizar o conhecimento sobre a Gestão de Custos Interorganizacionais e testar a aderência dos seus fatores condicionantes em duas cadeias de organizações distintas. Os autores constataram que nos dois casos analisados foram encontrados cinco fatores condicionantes, sendo eles: produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeias e mecanismos. Constataram também a presença da maior parte desses fatores nas empresas-alvo do estudo.

Para tanto, Souza (2008a), em sua dissertação de mestrado, buscou desenvolver uma análise descritiva da estrutura conceitual da abordagem de Gestão de Custos Interorganizacionais e das observações realizadas nos dois estudos de casos efetuados em duas cadeias de organizações distintas. Entre os achados da pesquisa, foram identificados os fatores condicionantes da GCI encontrados na teoria relacionando-os com a prática verificada nas empresas analisadas.

Com o intuito de contribuir para a discussão do tema, esta pesquisa busca analisar os fatores da Gestão de Custos Interorganizacionais em uma empresa de transporte rodoviário de carga fracionada de Santa Catarina. Espera-se que possa proporcionar aos estudos acima referendados uma contribuição, permitindo maior reflexão sobre o tema no âmbito organizacional.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O presente estudo busca identificar os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) em uma empresa de transporte rodoviário de carga fracionada de Santa Catarina. Para tanto, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, uma vez que pretende descrever as características observadas. Martins e Theóphilo (2007, p. 61) salientaram que neste tipo de estudo “o pesquisador não tem controle sobre os eventos e variáveis, buscando aprender a totalidade de uma situação e, criticamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto”. Gil (1999, p. 70) destacou, ainda, que essa abordagem permite “descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis”.

A pesquisa configura-se como um estudo de caso, adotando uma abordagem qualitativa dos dados oriundos de fontes primárias. Conforme destacou Richardson (1999), ao contrário da pesquisa quantitativa, que busca a quantificação dos dados, a pesquisa qualitativa descreve a complexidade de determinado problema, analisa a interação de certas variáveis, compreende e classifica processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Entretanto, na estratégia de estudo de caso, de acordo com Yin (2001), busca-se preservar as características holísticas e significativas das atividades cotidianas. Para Martins e Theóphilo (2007, p. 61), “o pesquisador não tem controle sobre os eventos e variáveis, buscando aprender a totalidade de uma situação e, criticamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto”.

Nesse contexto, a empresa objeto deste estudo atua no segmento de transporte rodoviário de carga fracionada há 30 anos, com sede na cidade de Blumenau no estado de Santa Catarina. Dispõem de 1.100 colaboradores que atuam nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo e Rio de Janeiro. A organização possui certificação da ISO 9001-2000, frota de transferência com sistema de rastreamento via satélite, bem como os veículos de coleta e entrega nos grandes centros com sistema de monitoramento e bloqueio. Destaca-se que a empresa tem como foco principal a realização de transportes para as organizações que atuam no segmento têxtil e eletrônico.

Uma vez selecionada a empresa, o procedimento adotado para a coleta dos dados foi de origem primária, por meio da aplicação de ques-

tionário. Richardson (1999) afirmou que os dados primários de uma pesquisa são aqueles obtidos diretamente em campo, ou seja, na empresa de transporte rodoviário de carga fracionada analisada. O instrumento de intervenção utilizado na presente pesquisa caracteriza-se por um conjunto de cinco questionários propostos por Souza (2008a). Um deles se destinou à administração geral da empresa com 18 perguntas. Os outros quatro questionários destinaram-se ao departamento de compras (pessoas responsáveis pelo relacionamento com os fornecedores), ao departamento comercial (pessoas responsáveis pelo relacionamento com os clientes), além de um fornecedor e outro cliente, todos compostos por 10 perguntas abertas. Ressalta-se ainda que os questionários foram encaminhados ao departamento de Controladoria da empresa via correio eletrônico no mês de novembro de 2009, que os redistribuiu aos respondentes e devolvendo-os respondidos em 8 de dezembro de 2009. A seguir, apresenta-se a Figura 2, que ilustra todas as etapas executadas na consecução desta pesquisa.

Figura 2 – Etapas Executadas na Consecução da Presente Pesquisa

1ª Etapa	<p><b>Pergunta de Pesquisa:</b> Quais os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais numa empresa de transporte rodoviário de carga fracionada?</p>	<p><b>Objetivo:</b> Identificar os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) numa empresa de transporte rodoviário de carga fracionada de Santa Catarina.</p>
2ª Etapa	<p><b>Instrumento de Intervenção:</b> Conjunto de 5 questionários proposto por Souza (2008).</p>	<p><b>Estudo de Caso:</b> Numa empresa de transporte de carga Fracionada com sede em Blumenau, cuja denominação não será revelada para assegurar o sigilo de suas estratégias.</p>
3ª Etapa	<p><b>Aplicação dos Questionários:</b> Os questionários foram enviados ao Depto. De Controladoria da empresa analisada via correio eletrônico em novembro de 2009 e devolvidos em dezembro de 2009.</p>	<p><b>Análise dos dados:</b> Com base na literatura apresentada na seção 2, realiza-se a análise qualitativa dos questionários aplicados na empresa estudada.</p>

Fonte: Elaborada pelos autores.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, apresentam-se detalhadamente os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) na empresa de transporte rodoviário de carga fracionada estudada. Optou-se por dividir a seção de acordo com os cinco fatores condicionantes propostos na literatura, sendo eles: Produtos, Componentes, Níveis de relacionamento, Tipos de Cadeia e Mecanismos.

### 4.1 PRODUTOS E COMPONENTES

O fator condicionante é conceituado como um bem ou serviço que a empresa obtém (SOUZA, 2008a). Assim, o produto analisado neste estudo de caso é a prestação de serviços de transportes rodoviário de carga fracionada, sendo que este produto envolve várias atividades, tais como: coleta das mercadorias para o transporte, a emissão dos conhecimentos de transporte, transporte das mercadorias até o destino estipulado pelo cliente, entrega da mercadoria ao seu destinatário, entre outras atividades. Para tanto, os Componentes, de acordo com Souza (2008b), são os itens que compõem o produto, na qual a empresa pode optar por realizar a GCI apenas nos componentes que julgar mais importantes. A seguir, no Quadro 1, apresenta-se a opinião dos respondentes relacionadas aos fatores condicionantes Produtos e Componentes.

Quadro 1 – Respostas Relacionadas aos Fatores Condicionantes Produtos e Componentes

RESPONDENTE	PERGUNTA	RESPOSTA
Administração Geral	Os produtos da empresa são vistos pelo mercado como produtos de alta qualidade? E alta funcionalidade?	Sim.
Administração Geral	Os produtos (ou componentes) da empresa têm tecnologia que deve ser preservada internamente?	Não se aplica.

<b>Depto. Compras</b>	O seu produto tem insumo essencial comprado de terceiros? Quais são os insumos e de quais fornecedores?	Sim, material de expediente, limpeza, filme <i>stretch</i> , etiquetas, etc.
<b>Fornecedor</b>		Contamos com uma variada linha de produtos e fornecedores, e as inovações são constantes, acompanhando a modernização da frota de veículos da região/país. São inovações importantes, pois tornam a empresa competitiva frente aos concorrentes, que muitas vezes dependem de nossa empresa para atenderem seus clientes, fazendo com que os insumos constantes na linha de vendas e suas inovações, sejam parte indispensável ao crescimento do negócio.
<b>Fornecedor</b>	Os insumos vendidos pela empresa são essenciais ao negócio (ou produto) da organização foco? São Vistos como produtos de alta qualidade e alta funcionalidade?	Os insumos fazem parte de uma cadeia de pontos essenciais ao andamento do negócio, pois sem eles ou com deficiência no seu fornecimento, não haveria o correto funcionamento nessa cadeia e conseqüentemente não se conseguiria atingir o objetivo final do negócio. Entendemos que sejam produtos de primeira linha, para atender a demanda em nível de concessionárias e fabricantes de veículos. São considerados dessa forma produtos com tecnologia de ponta e de alta qualidade.
<b>Depto. Comercial</b>	Os produtos vendidos pela organização foco são essenciais ao negócio (ou produto) da sua empresa? São vistos como produtos de alta qualidade e alta funcionalidade?	A empresa é vista como uma prestadora de serviços diferenciados, por direcionar seu segmento para cargas fracionadas, com alta qualidade.
<b>Cliente</b>		Sim, de alta qualidade.

Fonte: Adaptado de Souza (2008a).

O Quadro 1 apresenta as características dos fatores condicionados relativos aos Produtos da empresa de transporte rodoviário de carga fracionada estudada. Percebe-se que a alta administração da empresa alega que os serviços prestados pela organização demonstram qualidade e comentam que os aspectos tecnológicos não se aplicam ao produto “prestação de serviços”. Em relação aos fornecedores, verifica-se que estes se encontram alinhados com as necessidades da empresa uma vez que buscam constantes inovações com produtos de alta qualidade e tecnologia diferenciada, sendo que o Departamento de Compras ressaltou esta necessi-

dade. Entre os insumos mais utilizados pela empresa, podem ser citados: material de expediente, limpeza, filme *stretch*, etiquetas, combustível etc. Na opinião do Departamento Comercial e de seus clientes, percebe-se que o serviço prestado pela empresa configura-se de forma diferenciada, com alta qualidade sendo essencial aos seus clientes.

Esclarece-se, portanto, que os achados desta pesquisa corroboram os resultados de Souza (2008a), que investigou uma empresa prestadora de serviços aéreos, a qual não apresentava um controle exato dos custos por produto, mas apenas do total de gastos realizados, além de não identificar a margem de lucratividade, dando a impressão de que todos estavam com margem insuficiente.

Entre os componentes que integram a prestação dos serviços da transportadora analisada, podem ser citados: os recursos humanos, recursos tecnológicos (*software* e o monitoramento da frota), recursos de infraestrutura (frota e depósitos), matéria-prima (combustível), materiais diversos (materiais de expediente, produtos de limpeza etc.), *overhead* e margem. No que tange aos recursos humanos, os funcionários recebem treinamentos regularmente em todos os níveis hierárquicos, possuem acompanhamento de psicólogos na admissão, bem como no cotidiano por meio de seus supervisores. Cabe destacar que os recursos humanos não são de gerenciamento exclusivo da empresa, pois, quando a organização realiza parcerias com outras transportadoras, os recursos de infraestrutura acabam por incorporar os funcionários da empresa terceirizada na prestação de serviços da região em que a titular atua.

Quanto aos recursos tecnológicos, a transportadora possui uma empresa terceirizada que fornece o *software* e realiza a manutenção do sistema evidenciando seu baixo nível de restrição tecnológica. Nos recursos de infraestrutura, a organização estudada possui parceria com outras transportadoras que prestam serviços de entregas e coletas nas cidades em que ela não possui sede própria. Assim, percebe-se que a aplicação da GCI, principalmente no que se refere aos recursos tecnológicos e os recursos de infraestrutura, torna-se recomendável, uma vez que possibilitaria o gerenciamento dos custos ampliando o leque de oportunidades além das fronteiras da organização. Porém, tais informações contrapõem os resultados de Souza (2008a), porque, nas empresas analisadas por este autor, elas optaram pelo controle dos recursos tecnológicos e pelo gerenciamento exclusivo dos recursos humanos.

## 4.2 NÍVEIS DE RELACIONAMENTO E TIPOS DE CADEIA

Nesta seção, são abordados os fatores condicionantes de relacionamento e tipos de cadeia. No que se refere ao fator condicionante de nível de relacionamento, analisa-se o relacionamento da empresa de transporte rodoviário de carga fracionada com seus clientes e fornecedores. Entre os níveis de relacionamento existentes, são observadas, no trato com os fornecedores, as seguintes categorizações: comum, auxiliar, principal e familiar.

De acordo com Souza e Rocha (2008), na categoria comum, encontram-se as inter-relações entre as organizações, cujo objetivo é a compra ou a venda de produtos, configurando-se, dessa maneira, como o menor nível de interdependência entre elas, sendo inviável a aplicação da GCI. Entretanto, a categoria auxiliar demonstra um nível de interdependência maior que a categoria comum, pois geralmente uma empresa precisa de outra para a fabricação de um produto de acordo com suas especificações e necessidades, fazendo com que a aplicação da GCI se torne possível.

Na categoria principal, as relações de interdependência apresentam-se maior que na categoria auxiliar, na qual uma empresa estabelece um relacionamento que envolve, além do processo de fabricação, a criação e o desenvolvimento do produto, promovendo assim contratos de longo prazo estabelecidos, possibilitando a aplicação da GCI provável. Por fim, a categoria familiar apresenta o maior nível de interdependência, visto que as relações estabelecidas baseiam-se na parceria de longo prazo e na confiança, na união de esforços, no desenvolvimento e no melhoramento dos produtos entre as partes envolvidas. Nesses casos, a aplicação da GCI se torna aplicável e perfeitamente recomendável.

Para tanto, o entendimento do fator tipo de cadeia perpassa pelo entendimento do conceito cadeia de valor, a qual é definida por Shank e Govindaranjan (1997, p. 14) como “sendo o conjunto interligado de todas as atividades que agregam valor ao consumidor final, desde fontes básicas de matéria-prima, passando por fornecedores de componentes, até a entrega do produto final às suas mãos”. Souza (2008b) esclareceu que as cadeias de valor podem ser categorizadas segundo a estrutura do mercado em que estão inseridas. Nesse sentido, levando em consideração tais estruturas, as cadeias de valor podem ser classificadas em três tipos: tirania, oligarquia e democracia. A primeira caracteriza-se pelas cadeias em que somente uma empresa tem o poder de dominar a cadeia como um todo, em que seu poder de imposição é alto; na segunda, a cadeia de valor é dominada por poucas empresas, assim o poder de imposição é relativamente alto, sendo compar-

tilhado entre poucas empresas; e, na democracia, nenhuma organização ou mesmo um pequeno grupo de empresas comanda a cadeia de valor, assim nenhuma empresa tem poder de imposição sobre as demais apresentaram Santos (2008b). No Quadro 2, apresenta-se a opinião dos respondentes acerca dos fatores condicionantes de nível de relacionamento e tipo de cadeia.

Quadro 2 – Respostas Relacionadas aos Fatores Condicionantes Nível de Relacionamento e Tipo de Cadeia

RESPONDENTE	PERGUNTA	RESPOSTA
<b>Administração Geral</b>	A empresa classifica os fornecedores? Como é feita essa classificação (tempo de relacionamento, volume, preço, tipo de produto)?	Sim. A classificação é feita prioritariamente sobre o preço, esta é a parceria.
<b>Depto. Compras</b>		Sim, qualidade no produto, prazo de entrega e preço.
<b>Depto. Comercial</b>		Sim, de acordo com sua movimentação e faturamento.
<b>Cliente</b>		Sim, conforme o faturamento.
<b>Administração Geral</b>	Essa classificação serve para a empresa decidir projetos de parceria? Se sim, qual a abrangência dessa parceria: pesquisa, tecnologia, desenvolvimento, projeto, finanças, planejamento colaborativo, outros?	A classificação é feita prioritariamente sobre o preço, esta é a parceria.
<b>Depto. Compras</b>		Sim, é mantida parceria durante no máximo 6 meses para mantermos o preço. Com isso, conseguimos uma redução de custos maior.
<b>Depto. Comercial</b>		Sim, planejamento colaborativo e prestação de serviços.
<b>Cliente</b>		Sim, somente para contrato de fornecimento e manutenção de estoque p/ cliente.
<b>Administração Geral</b>	A empresa classifica os clientes? Como é feita essa classificação (tempo de relacionamento, volume, preço, tipo de produto?) Esta classificação serve para a empresa decidir projetos de parceria? Se sim, qual a abrangência dessa parceria: pesquisa, tecnologia, desenvolvimento, projeto, finanças, planejamento colaborativo, outros?	Classificamos nossos clientes pelo volume. Não serve para decidir sobre projetos de parceria.
<b>Fornecedor</b>		Há classificação no cadastro de clientes. Feita a partir de análise cadastral, referências, tempo de relacionamento e volume de compras.  Classifica-se prioritariamente em consulta cadastral (Serasa, SPC), tempo de relacionamento e volume de compras.  Não há uma ligação direta com projetos de parceria, mas quando há necessidade de uma relação de fornecimento com clientes, leva-se em conta o relacionamento comercial / histórico para decidir quanto à cotações de serviços e/ou produtos.

RESPONDENTE	PERGUNTA	RESPOSTA
<b>Administração Geral</b>	Os insumos adquiridos dos principais fornecedores são diferenciados ou existem custos de mudança, caso a empresa queira trocá-los? Quais são as diferenças e os custos de mudança?	Não se aplica.
<b>Depto. Compras</b>		São diferenciados na questão de qualidade e se precisar fazer alguma troca, não temos custo devido à parceria.
<b>Fornecedor</b>		Há diferenciação nos valores aplicados para empresas consideradas parceiras, para fazer valer a parceria e compensar a reciprocidade no fornecimento dos insumos, não havendo necessariamente custo de mudança. Pois ao fornecer o produto, leva-se em conta que sempre o mais avançado disponível e aplicável é o que se apresenta ao parceiro.
<b>Administração Geral</b>	Existem poucos ou muitos fornecedores para os principais insumos adquiridos de terceiros?	Poucos fornecedores.
<b>Fornecedor</b>		Trabalhamos com marcas reconhecidas no mercado automotivo de linha de montagem, portanto já possuímos fornecedores determinados para o fornecimento de produtos, porém para serviços há um variado número de fornecedores.
<b>Administração Geral</b>	Existe estabilidade no relacionamento com seus fornecedores? Como (contratos de médio e longo prazo, acordos comerciais, etc.)?	Não.
<b>Depto. Comercial</b>		Sim. São feitos contratos de prestação de serviço, garantindo uma tabela de preços diferenciados.
<b>Depto. Compras</b>		Muitos.
<b>Fornecedor</b>		Não há contratos estabelecidos com clientes.
<b>Administração Geral</b>	A empresa confia em seus principais fornecedores? Como a empresa tem a sensibilidade desta confiança (contar com futuras negociações, cumprimento de promessas, honestidade aos problemas que surgem)?	Sim confia. Cumprimento de promessas (prazos de entrega) e honestidade aos problemas que surgem.
<b>Depto. Comercial</b>		Há uma parceria mútua entre as partes.
<b>Fornecedor</b>		A empresa confia no cliente que possui parceria, tanto que os valores aplicados e a prioridade no atendimento são pontos principais e ainda a parceria em transferência de informações bem como o atendimento em eventual retrabalho são também focados aos clientes parceiros.

RESPONDENTE	PERGUNTA	RESPOSTA
<b>Administração Geral</b>	O produto da empresa é diferenciado ou existiria custo de mudança, caso os clientes queiram comprar de outra empresa? Quais?	Não é diferenciado.
<b>Depto. Comercial</b>		Sim, os serviços prestados são realizados através de colaboradores treinados a alocar/colar/entregar as encomendas dentro dos prazos previstos e com integridade da carga.
<b>Cliente</b>		Sim é diferenciado/qualidade e pioneiro no segmento, mas atualmente já existem opções tanto no Mercado Externo (ME) como também no Mercado Interno (MI).
<b>Administração Geral</b>	Existem poucos ou muitos concorrentes para o produto vendido pela empresa?	Muitos concorrentes.
<b>Cliente</b>		Com qualidade poucos, no máximo 2 ou 3 no Mercado Externo (ME).
<b>Administração Geral</b>	Existe estabilidade no relacionamento com seus clientes? Como (contratos de médio e longo prazo, acordos comerciais, etc.)?	Não existe estabilidade de relacionamento.
<b>Depto. Compras</b>		Sim, com alguns temos contratos de longo prazo.
<b>Cliente</b>		Sim, contratos para a classe A, mas nos demais não existe fidelidade/estabilidade de relacionamento.
<b>Administração Geral</b>	A empresa confia em seus principais clientes? Como a empresa tem a sensibilidade desta confiança (contar com futuras negociações, cumprimentos de promessas, honestidade aos problemas que surgem)?	Não, pois os clientes não são fiéis e não consideram os cumprimentos de promessas e honestidade aos problemas que surgem.
<b>Depto. Compras</b>		Sim, conhecendo o fornecedor com o passar do tempo, adquirimos confiança e forma-se uma grande aliança.
<b>Cliente</b>		Pela parceria, e comprometimento entre as partes, sim, uma certa confiança na continuidade.

Fonte: Adaptado de Souza (2008a).

A partir dos dados apresentados no Quadro 2, relacionados aos fatores condicionantes Nível de Relacionamento e Tipo de Cadeia, observa-se que a empresa analisada classifica seus clientes pelo volume de faturamento e movimentação. Percebe-se, ainda, que a organização não possui projetos de parcerias com seus fornecedores, porém eles mostram-se receptivos a essa iniciativa. Cabe mencionar também que os fornecedores não apre-

sentam nenhum ônus caso a organização analisada necessite trocar seus insumos, pois, tendo em vista a parceria estabelecida com o fornecedor, esses custos não são repassados.

Entretanto, há poucos concorrentes para o fornecedor de insumos da transportadora, e o fornecedor não possui nenhuma parceria formal com seus clientes. Já, nas relações da empresa analisada com seus clientes, a concorrência configura-se de maneira muito acirrada e a organização possui contratos de parceria com seus clientes, porém nem sempre tais clientes são fiéis e cumprem os acordos firmados.

Diante das informações repassadas pela Administração Geral, Cliente, Fornecedor, Departamentos Comercial e de Compras, percebe-se que transportadora possui um nível de relacionamento comum com seus fornecedores e clientes; em outras palavras: sem uma relação de interdependência maior, portanto não é recomendada a aplicação da GCI. No que concerne ao tipo de cadeia em que a empresa está inserida de acordo com as estruturas do mercado, observou-se que a transportadora participa de uma cadeia de valor tipificada como democracia, no entanto, as organizações não possuem poder de imposição.

### 4.3 MECANISMOS

Um fator condicionante tem por objetivo ajudar as empresas a escolherem o tipo de controle da GCI a ser aplicado na gestão dos custos entre as organizações, a fim de conseguirem orientar, controlar, medir, informar e dar transparência, conforme explicou Santos (2008b). Dessa maneira, os mecanismos podem ser divididos em três grandes grupos, a saber: disciplinadores, capacitores e incentivadores. Os primeiros buscam regradar, adestrar, desenvolver e criar obrigações que regem o relacionamento entre as empresas que adotam a GCI com intuito de observar e corrigir aspectos fora de certas restrições (SANTOS, 2008b). Como exemplos, podemos citar o *Open Book Accountig* (OBA), *Service Level Agreement* (SLA) e o Custeio-alvo.

Os segundos – capacitores – de acordo com Souza (2008b, p. 72), “são instrumentos que fornecem capacidade, competências e possibilidades, com o objetivo de sanar dificuldades no processo de GCI e ajudar a resolver os problemas encontrados”. Como exemplos destes, têm-se: intercâmbio de profissionais, financiamento, desenvolvimento em conjunto. E, por fim, os incentivadores, que, para Santos (2008b, p. 72), “são os instrumentos que gratificam as partes, utilizados posteriormente ao alcance

de metas estipuladas, para premiar e remunerar pelo objetivo alcançado; podem ser monetários [...] ou não monetários”. O Quadro 3 contempla a opinião dos respondentes relacionada ao fator condicionante mecanismos.

Quadro 3 – Respostas Relacionadas ao Fator Condicionante Mecanismos

RESPONDENTE	PERGUNTA	RESPOSTA
Administração Geral	A empresa coopera com seus principais fornecedores e clientes (troca de informações, metas de redução de custos, planejamento em conjunto, investimento em conjunto)? E eles fazem o mesmo?	Sim, com relação à troca de informações.
Depto. Compras		Sim e muito. Falamos abertamente para que haja o ganho a ambos, para que os dois lados saiam satisfeitos.
Depto. Comercial		Dentro da nossa empresa, buscamos sempre oferecer novas alternativas, que garantam a satisfação do cliente.
Cliente		Somente da parte de nossa empresa, existe sempre a busca de oferecer a melhor solução.
Fornecedor		Eventualmente, de acordo comum, há troca de informações por meio de reuniões e também por entendimentos para solução de problemas relacionados ao fornecimento de insumos com redução de custos para a manutenção da parceria e da qualidade dos serviços e produtos fornecidos.
Administração Geral	A empresa ajuda seus fornecedores e clientes a encontrar maneiras de conciliar suas habilidades e coordenar esforços de modo a alcançarem as metas? Como?	Não.
Depto. Compras		Sim, garantindo compras futuras.
Depto. Comercial		Oferecendo propostas de preços negociados, faixas de pesos diferenciados, rotas alternativas para envio, recebimento de encomendas, mercadorias com seguros, tecnologia de informação e rastreamento de frota.
Cliente		Oferecendo produtos de alta tecnologia e eficiência, monitorando as mudanças e os anseios dos clientes, podemos sempre estar evoluindo e ofertando o melhor produto, bem como prestando o melhor atendimento (engenharia).

<b>Administração Geral</b>	Caso existam projetos de parcerias, como a empresa mede os resultados alcançados e avalia se a parceria foi bem-sucedida? Quando da existência de um ganho, como é realizada a divisão?	Não existem projetos de parcerias.
<b>Depto. Compras</b>		Por meio de seu serviço como: entrega, prazos de pagamentos, pós-venda e acompanhamento da mercadoria.
<b>Fornecedor</b>		Os resultados são medidos a partir da manutenção dos serviços, pontualidade das prestações. Não há divisão pecuniária de ganhos. Há sim, uma compensação em relação a descontos em mão-de-obra, dependendo da quantidade de serviços executados.
<b>Depto. Comercial</b>		Monitorando sua movimentação, fazendo comparativos sobre seu faturamento e apresentando novas propostas, por meio das quais fornecedor e cliente que possam obter resultados positivos.
<b>Cliente</b>		Não existe avaliação formal ou periódica, somente análise da continuidade da parceria, sendo aplicada a política conhecida como "ganha-ganha".

Fonte: Adaptado de Souza (2008a).

No Quadro 3, têm-se as respostas que contemplam o fator condicionante *Mecanismos*. Nele se observa que os respondentes destacam que realizam a troca de informações buscando a satisfação de seus clientes. Entretanto, no que concerne às relações de ajuda entre fornecedores e clientes, verifica-se que esta ocorre de maneira restrita, não acontecendo por parte da Administração Geral da transportadora. Portanto, com relação aos aspectos relacionados aos projetos e à existência de parcerias entre as empresas, percebe-se que acontece apenas de maneira formal e sem um monitoramento efetivo.

Observa-se que a empresa estudada utiliza apenas mecanismos disciplinadores na figura do *Service Level Agreement* (SLA), quando formaliza seus contratos de prestação de serviços com as transportadoras terceirizadas que fazem entregas e coletas nas regiões em que a organização não possui sede e infraestrutura própria, não sendo detectada a presença dos mecanismos capacitadores e incentivadores. Tais resultados corroboram os achados de Santos (2008a), que detectou apenas a presença dos mecanismos disciplinadores nas empresas que estudou. Assim pode-se inferir que

a transportadora poderia utilizar artefatos que possibilitassem ajudar na implantação da GCI, tais como: custeio baseado em atividades (ABC), custeio-meta, sistema de remuneração variável, custeio *kaizen* entre outras metodologias.

## 5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo identificar os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) numa empresa de transporte rodoviário de carga fracionada de Santa Catarina. Na metodologia, optou-se por um estudo de caso, por meio de uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados a partir da aplicação de um conjunto de cinco questionários propostos por Souza (2008a).

Resgata-se, a seguir, a indagação central desta pesquisa: Quais os fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais numa empresa de transporte rodoviário de carga fracionada? Em resposta à indagação, foi possível extrair algumas conclusões.

No fator condicionante *Produtos*, observou-se que o produto comercializado pela empresa analisada, ou seja, a prestação dos serviços de transporte rodoviário de carga fracionada, apresenta-se de forma diferenciada frente aos seus concorrentes, sendo de alta qualidade e indispensável aos seus clientes. Porém, a empresa estudada não possui uma gestão de custos mais detalhada para a tomada de decisões, tendo como base para análises apenas os balancetes mensais. Destaca-se ainda, que seus clientes utilizam a concorrência para minimizar o preço dos serviços prestados. Tendo em vista estes aspectos, infere-se que a GCI configura-se como um fator recomendável nesta situação, sendo que estes achados corroboram os estudos de Souza (2008a).

O fator condicionante *Componentes* contempla os itens que integram a prestação dos serviços, sendo eles: os recursos humanos, recursos tecnológicos (*software* e o monitoramento da frota), recursos de infraestrutura (frota e depósitos), matéria-prima (combustível), materiais diversos (materiais de expediente, produtos de limpeza, etc), *overhead* e margem. Verificou-se que a empresa não possui gerenciamento exclusivo sobre esses componentes, fazendo com que a aplicação da GCI torne-se recomendável, por abrir uma gama de oportunidades de negócio além das fronteiras da organização, principalmente no que se refere aos recursos tecnológicos e de infraestrutura. Estes resultados contrapõem-se aos achados de Souza

(2008a), para quem a aplicação da GCI é recomendada para empresas de terem o gerenciamento exclusivo dos recursos humanos e tecnológicos.

Quanto aos fatores condicionantes *Nível de Relacionamento e Tipo de Cadeia*, verificou-se que a empresa analisada apresenta um nível de relacionamento comum com seus clientes e fornecedores, além de participar de uma cadeia de valor com a tipificação de democracia, e por isso as empresas não possuem poder de imposição. Assim, a aplicação da GCI não se torna recomendável neste aspecto, a menos que a empresa intensifique o nível de relacionamento com seus clientes.

No fator *Mecanismos*, observou-se que a empresa não utiliza instrumentos mais refinados para auxiliar no monitoramento dos custos, utilizando-se apenas de mecanismos disciplinadores categorizados como *Service Level Agreement (SLA)*. Assim, o SLA está presente nos contratos de prestação de serviços firmados com as transportadoras terceirizadas que realizam entregas e coletas nos locais onde a empresa analisada não possui sede e infraestrutura própria. Destaca-se ainda que não foi detectada a presença de mecanismos capacitadores e incentivadores, resultado que corrobora a pesquisa de Souza (2008a), sendo que a empresa poderia utilizar recursos que auxiliassem na implementação da GCI, como: custeio baseado em atividades (ABC), custeio-meta, sistema de remuneração variável, custeio *kaizen* dentre outras metodologias.

Nesse contexto, conclui-se que os fatores condicionantes da GCI foram encontrados na empresa de transporte rodoviária de carga fracionada, sendo recomendável a sua aplicação e estímulo por meio dos mecanismos adequados, para promover a diferenciação da empresa frente aos seus concorrentes, auxiliar no controle e redução dos custos, além de minimizar os custos da cadeia de valor que a permeia. Como sugestões para futuras pesquisas, sugerem-se: (i) a réplica desta pesquisa em anos futuros na mesma empresa, a fim de identificar a evolução dos fatores condicionantes da GCI; e (ii) que esta pesquisa possa ser realizada em empresas de outros segmentos.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma Análise da Complementariedade entre Gestão Interorganizacional de Custos e *Open-Book Accounting*. *Base – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 5, n. 1, p. 66-76, jan./abr. 2008.

\_\_\_\_\_; ROCHA, W. Uma Análise da Complementariedade entre Gestão Interorganizacional de Custos e *Open-Book Accounting*. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 7., 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.

BISBE, J.; BATISTA-FOGHET, J; CHENHALL, R. Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, n. 32, p. 789-820, 2007.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; PAGLIARUSSI, M. S. Custos Interorganizacionais: o efeito dos custos de monitoramento na decisão de mix de redes franqueadas brasileiras. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 7., 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, n. 1, p. 1-26, 2004.

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

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRA, J. M.; WANDERLEY, C. A.; MIRANDA, L. C. O papel da troca de informações interorganizacionais na performance da cadeia de produção avícola brasileira. *Custos e @gronegócio online*, v. 1, n. 1, p. 21-41, jan./jun. 2005.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookmann, 2001. p. 13-329.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

SOUZA, B. C. *Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais*. 2008. 150 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e do Departamento de Contabilidade e Atuária, São Paulo, 2008.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 8., 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2008. CD-ROMa.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. Gestão de Custos Interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados. *Revista Mundo Logística*, v. 14, p. 65-74, jan./fev. 2010b.

# CONTROLADORIA: UMA COMPARAÇÃO ENTRE A TEORIA E A PRÁTICA DE UM GRUPO EMPRESARIAL VAREJISTA

---

## Daniele Campos dos Santos

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. dannyzinha\_cs@hotmail.com

---

## Beatriz da Silva Pereira

Bacharelanda em Ciências Contábeis pela Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. beatriz.silva.p@gmail.com

---

## Cleyton de Oliveira Ritta

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração – FURB. Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina- UFSC. Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. critta.al@furb.br

---

## Andréia Cittadin

Mestra em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. aci@unesc.net

## RESUMO:

O objetivo desse estudo consiste em apresentar um comparativo entre a teoria e a prática da controladoria em um grupo empresarial varejista. Empregou-se metodologia descritiva com abordagem qualitativa por meio de estudo de caso e análise documental. Os resultados mostram que: a) a controladoria está subordinada ao diretor de finanças e controladoria; b) as funções desenvolvidas por essa área têm foco no planejamento e controle operacional. Conclui-se que a controladoria atende às finalidades estabelecidas pela cúpula administrativa da organização, porém com alcance limitado de responsabilidades e de atuação, uma vez que se preocupa apenas com questões de planejamento operacional.

## PALAVRAS-CHAVE:

Controladoria. Práticas de controladoria. Comércio varejista.

## 1 INTRODUÇÃO

Com a competitividade presente no cenário empresarial é importante a implementação de instrumentos de gestão que auxiliem as organizações a definirem seus objetivos e estratégias. Além disso, é preciso colocá-los em prática e realizar um efetivo acompanhamento para verificação do desempenho organizacional. Nesse sentido, a controladoria se destaca como área gerencial que tem por objetivo fornecer apoio aos gestores e proprietários para atingir os resultados esperados.

A controladoria fornece apoio gerencial no processo de tomada de decisão, uma vez que disponibiliza informações sobre todas as áreas da empresa, dando maior visibilidade sobre o andamento dos negócios. Isso permite realizar previsões de cenários, estabelecer objetivos de curto e longo prazo, traçar planos, efetuar o acompanhamento das metas, controlar as atividades e avaliar desempenho organizacional.

De acordo com Morante e Jorge (2008), a controladoria serve como um departamento de assessoria à alta administração nas organizações. Uma de suas principais funções é coordenar o planejamento estratégico, que estabelece projeções para um período de longo prazo, considerando as ameaças e oportunidades que podem ser encontradas no mercado. Tanto as ameaças como as oportunidades são situações externas à empresa, as quais podem dificultar ou facilitar as entidades a atingir os seus objetivos. O planejamento estratégico considera, também, os pontos fortes e fracos que estão relacionados às situações internas da organização como, produtos, localização, processos, pessoas, entre outros.

A controladoria pode ser responsável também por executar os planos e efetuar o controle, a fim de verificar se os objetivos estão sendo alcançados. É de responsabilidade do profissional da controladoria planejar, acompanhar e avaliar os resultados da empresa por meio de sistemas gerenciais que possibilitam efetuar o controle das ações planejadas e realizadas, no intuito de identificar distorções para traçar medidas corretivas.

Por ser vital para as organizações, a controladoria está presente principalmente nas grandes organizações, como, por exemplo, grupos empresariais que atuam em diversos segmentos econômicos. Na região sul do estado de Santa Catarina, localiza-se a sede de um importante grupo empresarial que atua nos segmentos de supermercados, postos, farmácias e comércio eletrônico. Tal organização enfrenta uma concorrência comer-

cial acirrada, os investimentos em compras de mercadorias e produtos são significativos, gastos operacionais são elevados, o mercado exige preços de vendas competitivos; além disso, os clientes exigem excelência na qualidade do atendimento. Por isso, faz-se necessário ter uma controladoria que atue de forma efetiva, de modo a subsidiar o processo de gestão.

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Quais são os aspectos práticos da controladoria em um grupo empresarial varejista? O objetivo deste estudo consiste em apresentar um comparativo entre a teoria e os aspectos práticos da controladoria desenvolvidos em um grupo empresarial varejista. Para atingir o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos: i) descrever a estrutura e as funções da controladoria na organização em estudo; e ii) comparar os preceitos teóricos sobre controladoria com a prática encontrada.

A realização desta pesquisa se justifica, uma vez que busca avaliar se as práticas de controladoria exercidas por um grupo empresarial varejista estão aderentes à teoria pertinente à área de gestão. Tal análise possibilita uma reflexão acerca de como a controladoria ocorre na prática em uma organização e como propicia melhorias nos processos gerenciais.

O artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção trata da fundamentação teórica que abrange aspectos sobre a controladoria. Na terceira seção descreve-se a metodologia da pesquisa. Na quarta, apresentam-se os resultados da pesquisa. Por fim, a quinta seção é dedicada às considerações finais.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Nesta seção discorre-se sobre o conceito, objetivos e funções da controladoria.

### **2.1 CONTROLADORIA**

A controladoria é definida em dois aspectos: como ramo do conhecimento e como área administrativa. Como ramo do conhecimento, a controladoria pode ser interpretada como uma ciência que une os conhecimentos de várias áreas. Para Peleias (2002, p. 13), “a controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas”. Ela é um ramo de conheci-

mento constituído por conceitos de outras ciências além da contábil (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Como área administrativa, a controladoria é entendida como um departamento que fornece apoio ao processo decisório, pois disponibiliza informações provenientes de todas as áreas da empresa aos gestores para subsidiar o processo de tomada de decisão. Segundo Peleias (2002, p. 13), a controladoria “é definida como uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão”.

De acordo com Oliveira, Perez e Silva (2009), o dever da controladoria é prestar assessoria aos acionistas da organização, fornecendo números alternativos e, por meio de sistemáticas realizadas, integrar essas informações e reportá-las para facilitar o entendimento e auxiliar na tomada de decisão.

A controladoria é responsável pela elaboração, implementação e manutenção do sistema de informações operacionais, financeiras e contábeis de qualquer tipo de entidade. Por isso é considerada como o atual estágio evolutivo da contabilidade (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2009).

Inicialmente as funções da controladoria eram direcionadas ao desenvolvimento e implementação de sistemas de informação para atender aos usuários da contabilidade. Com o passar do tempo essas funções foram ampliadas e atualmente seu foco concentra-se no apoio ao processo decisório e no atendimento das demandas informacionais (BEUREN; BOGONI; FERNANDES, 2008).

Verifica-se que a controladoria é o setor responsável por coletar informações e repassá-las de forma coerente e de fácil entendimento aos gestores e proprietários das empresas, para que estes possam tomar decisões adequadas sobre o futuro da organização.

A missão da controladoria consiste em manter os gestores e proprietários informados sobre o que ocorre em todas as áreas da organização, de modo a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico global e zelar pela continuidade da organização (MOSIMANN; FISCH, 1999; PELEIAS, 2002; BORINELLI, 2006; FIETZ; COSTA; BEUREN, 2007; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

Portanto, o objetivo da controladoria é fornecer suporte informacional para auxiliar o processo decisório da entidade e, assim, contribuir com a realização do planejamento, de controle dos processos e avaliação do de-

sempenho organizacional, visando alcançar os objetivos propostos (PEREZ JR.; PESTANA; FRANCO, 1997; CABRELLI; FERREIRA, 2007; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

Em relação ao posicionamento hierárquico da controladoria, Lunkes e Schnorrenberger (2009) destacam que esta área pode ser considerada como um órgão de *staff*, prestando assessoria à presidência, sem poder de decisão; ou como órgão de linha, quando participa diretamente do processo de tomada de decisão junto à presidência. Existe uma terceira situação, na qual a controladoria é subordinada ao diretor de finanças e contabilidade, sendo que sua atuação limita-se a tais áreas.

Para Frezatti *et al.* (2009), a posição hierárquica da controladoria depende da maneira como está concebida na estrutura organizacional da empresa. Pode estar em nível de departamento ou gerência.

Observa-se que não existe uma melhor posição quanto à atuação da controladoria, pois pode variar de empresa para empresa. Deste modo, a posição mais adequada é aquela que atende melhor à necessidade de cada entidade (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009). Assim, as funções que esta unidade administrativa irá desempenhar em uma organização estão vinculadas à posição hierárquica que ocupa, seja como órgão de linha ou *staff* (BORINELLI, 2006).

A controladoria é a área responsável por coletar informações e repassá-las de forma clara e objetiva aos gestores e proprietários, para que estes possam tomar decisões adequadas sobre o futuro da organização. As informações geradas devem ser exatas e reportadas em tempo oportuno, pois são as bases do processo decisório das organizações. Também, tem o papel de acompanhar e orientar áreas gerenciais na busca da eficácia dos processos, com o objetivo de alcançar os resultados traçados.

## 2.2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

A controladoria tem como função o planejamento, controle e emissão de relatórios gerenciais que servem como base para os gestores e proprietários na tomada de decisão. De acordo com Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007), a controladoria deve dar suporte a todas as etapas do processo de gestão, mediante o gerenciamento das informações.

O Quadro 1 apresenta a descrição das funções da controladoria.

Quadro 1 – Funções da controladoria

Funções	Descrição
Planejamento	Estabelece um projeto integrado de operações de curto e longo prazo de acordo com metas e objetivos propostos pela empresa, que pode ser revisto e analisado caso seja necessário.
Controle	Assegura uma comparação dos resultados.
Relatório	Possibilita planejar, examinar e interpretar os resultados atingidos e transcrever para a gerência que os utilizam para o processo decisório.
Contabilidade	Mantém as transações financeiras organizadas nos livros comerciais, escriturando todas as contas da empresa e fornecer informações essenciais para que a gerência tenha acesso ao planejamento e controle de uma forma adequada.
Demais Responsabilidades	Promove o relacionamento com investidores, órgãos reguladores, auditores externos, responsáveis pela tributária e programas de segurança, entre outros.

Fonte: Adaptado de Brito (2003).

A controladoria pode ser estruturada em dois segmentos: a) contabilidade e fiscal; b) planejamento e controle. No primeiro segmento, as atividades são próprias das funções da contabilidade, como efetuar registros, elaborar e analisar as demonstrações contábeis, gerenciar tributos, entre outras. Quanto ao segundo, é caracterizada como assessora da cúpula administrativa, principalmente nos processos de planejamento, execução, controle e prestação de informações gerenciais.

Segundo Frezatti *et al.* (2009), nas pequenas e médias empresas é comum a controladoria abranger atividades inerentes à gestão financeira e administração geral. Para Vanti *et al.* (2007), o foco principal da controladoria consiste em exercer o controle da execução do planejamento. Logo, é responsável em fornecer informações sobre o que ocorreu e compará-las com o que foi previsto, estabelecer padrões de desempenho e acompanhar a evolução dos planos estabelecidos. Além disso, deve apontar alternativas de mudança dos planos traçados se for necessário.

De acordo com Kanitz (1976, p. 6), a controladoria “pode ter várias funções, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta seus dirigentes”. Definir com precisão as atribuições assumidas pela controladoria não é uma tarefa fácil, pois variam de uma organização para outra, em função do porte, cultura, mercado de atuação, ramo de atividade, entre outros fatores (GUIMARÃES *et al.* 2009).

## 2.2.1 Planejamento

O planejamento é a fase do processo de gestão responsável pela indicação da trajetória a ser seguida pela organização. Nele são definidas as atividades e os recursos necessários ao atendimento da missão empresarial (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

Nota-se que planejar é fundamental para as organizações alcançarem seus objetivos, pois este processo possibilita a identificação de fatores que podem auxiliar ou servir de obstáculos para a realização os propósitos empresariais.

Segundo Oliveira (2007, p. 36),

[...] o propósito do planejamento pode ser definido como o desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas, as quais proporcionam uma situação viável de avaliar as implicações futuras de decisões presentes em função dos objetivos empresariais que facilitarão a tomada de decisão no futuro.

O planejamento é uma das funções mais relevantes para a administração das empresas, pois ao planejar é possível tomar decisões presentes com a visão totalmente voltada ao futuro da organização, de modo que os objetivos estabelecidos sejam alcançados.

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 36), “o planejamento orienta e fornece as diretrizes que norteiam as ações na organização na busca do alcance dos seus propósitos. Ele é responsável pela definição dos objetivos a serem seguidos durante todo o processo de gestão empresarial.”

A controladoria possui um papel importante no desenvolvimento do planejamento empresarial, pois, no momento em que os objetivos e estratégias são definidos, essa área assessora os gestores por meio da disponibilização de informações sobre o ambiente interno e externo. Posteriormente, quando começa a execução dos planos, é responsável em acompanhar os resultados, comparando-os com o que foi planejado e reporta as divergências aos responsáveis, para que estes tomem as devidas ações corretivas.

Oliveira (2007) ressalva que o planejamento pode ser classificado em três níveis hierárquicos: a) estratégico, b) tático e c) operacional.

No nível estratégico, são definidas a missão e a visão da empresa, estabelecidas as diretrizes e os objetivos e desenvolvidas as estratégias e

planos de ação para o alcance dos objetivos. No tático, são identificados os responsáveis de cada área e estabelecidos os recursos necessários para execução dos planos de ação. No nível operacional são executadas as ações definidas no plano estratégico para o alcance dos objetivos (MOSIMANN; FISCH, 1999; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2009; PADOVEZE, 2009; LUNKES; SCHNORRENBURGER, 2009).

O Quadro 2 expõe algumas diferenças entre os três tipos de planejamento.

Quadro 2 – Diferença entre as três etapas do planejamento

	Tipo de Planejamento		
Discriminação	Estratégico	Tático	Operacional
Prazo	Cinco anos ou mais	Cinco anos	Menos de cinco anos
Amplitude	Ampla	Restrita	Muito restrita
Riscos	Maiores	Menores	Mínimos
Flexibilidade	Menor	Maior	Maior

Fonte: Adaptado de Oliveira (2007)

O planejamento estratégico é definido para um período de longo prazo, sendo que por meio do planejamento tático atribui aos gestores de cada área responsabilidades pela execução dos objetivos estratégicos traçados em um período de médio prazo. No planejamento operacional, procura-se pôr em prática o que foi planejado em um prazo inferior a cinco anos.

Em relação à amplitude, o estratégico considera a empresa como um todo; no tático, é considerada apenas uma parte dela, ou seja, cada área; e no operacional, colocam-se em prática os planos de ação conforme a responsabilidade de cada departamento.

Pelo fato de o planejamento estratégico ser definido para um período maior de tempo, o risco torna-se maior. No tático, os riscos diminuem em relação à primeira etapa, pois é voltado para as áreas. No operacional, como é posto em prática, o risco é o mínimo em relação às demais etapas.

No que tange à flexibilidade, a primeira etapa, por considerar a empresa como um todo e por um período maior, é menos flexível em operar

mudanças em relação às demais etapas, as quais ficam mais próximas com o período de cumpri-las, podendo então trazê-las mais próxima da realidade.

### 2.2.2 Execução

A execução acontece após serem definidos os planos operacionais. Nessa fase, os gestores são responsáveis por realizar o planejado. Segundo Frezatti *et al.* (2009, p. 53), “a execução corresponde ao desenvolvimento das ações planejadas previamente, ou seja, é a operacionalização das atividades, como compra, estocagem, produção, venda, etc.”

Para Peleias (2002, p. 25), execução é “a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, em que as ações emergem por meio do consumo de recursos e sua transformação em bens e serviços.” Mosimann e Fisch (1999) descrevem execução como a fase em que, após definidos os planos operacionais, é posto em prática, por meio de recursos disponíveis, o que foi planejado anteriormente. Portanto, a execução consiste em pôr em prática o que foi planejado com a finalidade de concretizar os objetivos propostos.

### 2.2.3 Controle

Outra função da controladoria refere-se ao controle. Segundo Catelli (2001, p. 170), “controle liga-se diretamente à função de planejamento, já que seu propósito é assegurar que as atividades da organização sejam desempenhadas de acordo com o plano.” Esta etapa tem a finalidade de efetuar o acompanhamento dos resultados real com o que havia sido planejado. Com isso é possível implementar ações corretivas quando necessário, para que os objetivos propostos sejam alcançados.

Esta fase pode ser compreendida como uma maneira de garantir a continuidade da empresa, mantendo a entidade em um rumo preestabelecido (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 124), “o processo de controle que interessa à controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários.”

O Quadro 3 apresenta as quatro etapas do controle.

Quadro 3 – Etapas do controle

Etapas	Definição
Estabelecimento de objetivos ou padrões de desempenho	“nessa primeira etapa planejam-se e se estabelecem os objetivos.”
Avaliação do desempenho	“nessa etapa verifica-se se os objetivos estão sendo alcançados e quais medidas corretivas podem ser feitas.”
Comparação do desempenho com o objetivo ou padrões	“pode-se comparar o que foi planejado com o que vem realizando no momento em que os fatos estão acontecendo, como uma espécie de monitoramento, ou após finalizar as operações, assim a comparação com o planejado dá-se ao final de cada período realizado.”
Ação corretiva	“é uma ação administrativa, onde procura-se manter o desempenho de acordo com o que foi planejado, ela visa assegurar que tudo seja feito exatamente de acordo com os objetivos estabelecidos.”

Fonte: Adaptado de Chiavenato e Sapiro (2003, p. 373).

Verifica-se que no controle, a controladoria tem como objetivo comparar o que foi planejado com o que foi realizado, de forma a conduzir à eficácia empresarial (MOSIMANN E FISCH; 1999). Com isso, é possível identificar possíveis falhas na execução e no planejamento. Portanto, o controle baseia-se no estabelecimento de padrões; na análise comparativa da realidade com os padrões determinados; e na promoção de ações que corrijam eventuais falhas na execução dos planos (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006; VANTI *et al.* (2007).

## 2.2.4 Sistema de Informações Gerenciais

Um dos objetivos da controladoria é disponibilizar informações aos gestores para o processo de tomada de decisões. Para tanto, esta área utiliza sistemas de informações.

Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 97), sistema de informações é “um conjunto de técnicas e procedimentos que coletam, registram, armazenam e disseminam dados e informações para a coordenação do sistema de planejamento e controle, gestão de pessoal e organizacional, visando apoio ao processo de tomada de decisão.”

Mosimann e Fisch (1999) conceituam sistema de informação como uma rede de informações de todas as áreas da organização que alimentam o processo de tomada de decisões.

Nota-se que para a controladoria fornecer informações ao processo de tomada de decisões é preciso fazer uso de sistemas de informações, os quais podem ser classificados em quatro níveis. Entre os níveis tem-se o estratégico, que atende às necessidades relacionadas ao planejamento estratégico, no qual as decisões serão estruturadas e há a necessidade das informações do ambiente interno e externo. No nível gerencial e de supervisão, têm-se os relatórios que apresentam os indicadores sobre o desempenho de uma determinada área, e no operacional, têm-se as transações rotineiras que a organização realiza como parte de seus processos de negócio (AUDY; ANDRADE; CIDRAL, 2005).

Em relação ao nível gerencial, existem três tipos de sistemas de informação que estão descritos no Quadro 4.

Quadro 4 – Tipos de sistemas de informações no nível gerencial

Tipo de Sistema Gerencial	Definição
Sistema de informação contábil (SIC)	"captura dados, processa, armazena, recupera e organiza em formato de informação as transações, os eventos, as atividades e os processos, além de aglutiná-los por áreas de responsabilidade, como a soma de informações econômico-financeiros da empresa."
Sistema de integrado de gestão empresarial (SIG)	"apóia a gerência ou gestão no fornecimento de relatórios resumidos e rotineiros sobre o desempenho das atividades operacionais da empresa, de forma a facilitar sua atuação no processo decisório."
Sistema de informação de apoio à decisão (SAD)	"lida com informações sob modelos de otimização determinísticos e satisficientes, bem como modelos de planejamentos com critérios avançados em busca de otimização de resultados diante de alternativas de decisão."

Fonte: Adaptado de Pereira *et al.* (2005, p. 32).

O sistema de informação contábil (SIC) abrange as demonstrações e análises econômicas, financeiras, física e de produtividade utilizadas na empresa (PADOVEZE, 2009).

Conforme Perez Jr., Pestana e Franco (1997, p. 30-31), sistema de informações gerenciais (SIG)

[...] é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados espe-

rados [...] objetiva fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com aqueles orçados.

Padoveze (2009) define sistema de informação de apoio à decisão (SAD) como um sistema que auxilia diretamente a questão das decisões gerenciais. São exemplos os sistemas de informações executivas (EIS) e *Business Intelligence* (BI), que tem como foco flexibilizar informações não estruturadas para tomada de decisão.

Percebe-se que os sistemas de informações possibilitam a coleta dos dados, seu processamento e veiculação das informações necessárias ao processo de gestão das organizações (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta seção, descrevem-se o enquadramento metodológico da pesquisa, os procedimentos para coleta e análise de dados e a caracterização da organização investigada.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A pesquisa, quanto aos objetivos, enquadra-se como descritiva, pois foram descritos aspectos práticos da controladoria em uma organização. Para Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

A abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa, com a finalidade de identificar e analisar aspectos práticos da controladoria em uma organização empresarial varejista. Oliveira (1999, p. 117) explica como se dá esse tipo de abordagem:

[...] analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, a criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permite, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Como procedimento, utilizou-se estudo de caso realizado em um grupo empresarial varejista que atua nos segmentos de supermercados, postos de combustíveis, farmácias e comércios eletrônicos. Segundo Vian-

na (2001, p. 140), este tipo de pesquisa objetiva um estudo detalhado, profundo e exaustivo de um objeto ou situação, contexto ou indivíduo, uma única fonte de documentos, acontecimentos específicos e outras situações, sempre de forma a permitir o entendimento da sua totalidade.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para a elaboração do estudo de caso, realizou-se análise documental. Marconi e Lakatos (2002, p. 62) observam que neste tipo de pesquisa “a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

A análise ocorreu no segundo semestre de 2012, nos relatórios gerenciais disponibilizados em planilhas eletrônicas e nos sistemas informatizados.

### 3.3 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA EM ESTUDO

O grupo empresarial atua nos segmentos de supermercados, farmácias, postos de combustíveis e comércios eletrônicos. Foi fundado há cinquenta e quatro anos e possui no estado de Santa Catarina: 23 (vinte e três) supermercados distribuídos em todo o Estado, além de 8 (oito) postos de combustíveis, 20 (vinte) farmácias e 9 (nove) comércios eletrônicos. Atua, também no estado do Paraná com 2 (dois) supermercados, 2 (duas) farmácias e 1 (um) comércio eletrônico.

A rede de supermercados é reconhecida como a maior de Santa Catarina, a terceira da Região Sul e a décima do País. Foi eleita 10 (dez) vezes como “Supermercado do Ano”, pela Associação Catarinense de Supermercados; 15 (quinze) vezes “Top of Mind”, como marca mais lembrada no setor supermercadista; e 6 (seis) vezes Grande Empresa da Área do Comércio e Vendas de Santa Catarina. O grupo está entre as 500 (quinhentas) maiores empresas do País, conforme *ranking* elaborado anualmente pela Revista Exame. E, atualmente, está entre as 150 (cento e cinquenta) melhores empresas para se trabalhar do Brasil de acordo com a revista Você S/A Exame.

A estrutura organizacional do grupo empresarial está dividida em duas unidades administrativas, uma na cidade de Criciúma-SC, que contempla as áreas financeira, contabilidade, informática, administrativo, auditoria, obras, comercial, jurídico e controladoria; e outra na cidade de Florianópolis, que mantém as áreas marketing, pessoal e recursos humanos.

Para fins deste estudo, utilizou-se a área de controladoria que está localizada na unidade administrativa de Criciúma.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, apresenta-se a descrição e a análise dos resultados de acordo com os objetivos específicos propostos. Inicialmente, mostra-se a estrutura e as funções da controladoria. Na sequência, efetua-se uma comparação entre os preceitos teóricos da controladoria e a prática da empresa investigada.

### 4.1 ESTRUTURA E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

O setor de controladoria está vinculado ao diretor de controladoria e finanças e conta com sete profissionais, sendo cinco com formação em ciências contábeis, um em economia e um em comércio exterior. Os cargos estão divididos em: supervisão (1), analistas (3) e assistentes (3). A controladoria não possui um profissional nomeado *controller*, sendo que as atribuições deste cargo são do supervisor da área.

Essa área está subordinada à diretoria de finanças e controladoria da empresa. Portanto, não é um órgão de *staff* e também não é um departamento independente com poder de decisão e comando. Consiste em um setor organizacional que é responsável por repassar as informações de resultado de cada segmento de atuação à diretoria e aos gestores.

O principal instrumento de gestão da controladoria é o orçamento. Tal instrumento permite acompanhar as execuções orçamentárias, além de possibilitar a identificação das distorções ocorridas entre os valores orçados e realizados. Destaca-se que na organização as funções de caráter contábil e fiscal são de responsabilidade da própria contabilidade.

A controladoria da organização tem a função de efetuar o planejamento, controle e gestão do fluxo de informações gerenciais. Tais funções são caracterizadas a seguir.

#### 4.1.1 Planejamento

O planejamento estratégico e tático da organização, que envolve o desenvolvimento da missão, visão, responsabilidades e objetivos de médio

e longo prazo, é de responsabilidade da diretoria. A área de controladoria não participa da elaboração das estratégias organizacionais e da definição de responsabilidade dos gestores e unidades organizacionais.

O foco da controladoria está no planejamento operacional, voltado para o controle das contas de resultado de cada unidade. O planejamento operacional é realizado individualmente conforme as unidades de negócios, que são divididas entre: a) supermercados e comércio eletrônico – mercearia, carnes, frios, bazar, eletro, bebidas, higiene, limpeza e hortifrúti; b) postos de combustíveis – combustíveis e lubrificantes em geral; c) farmácias – medicamentos e perfumarias.

O planejamento operacional é efetuado no período de outubro e novembro do ano corrente, com base nos valores dos anos anteriores mais a inflação de mercado e com meta de redução de aproximadamente 10% (dez por cento) em relação ao valor realizado das despesas do ano anterior. Para o orçamento de 2013, propõe que as despesas não ultrapassem o valor de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões) para o grupo. No que tange às vendas, orça-se um aumento de 8% (oito por cento), em média, em relação aos valores realizados no ano anterior. O acompanhamento dos valores orçados com os realizados ocorre no transcorrer do ano seguinte.

O instrumento utilizado para execução e controle dos objetivos traçados pela diretoria é o orçamento, que é subdividido em orçamentos de vendas, compras, estoques, pessoal, investimentos, sob a responsabilidade de cada setor. A controladoria tem a função de apenas acompanhar a execução, verificar as variações e reporta-las à diretoria.

O orçamento de vendas é o mais importante do sistema orçamentário da organização, pois determina toda a política organizacional de compras, estoques, investimentos e de gestão de pessoas. Ele é estabelecido pelo setor comercial da empresa, que conta com profissionais qualificados para estudar os preços de mercados, avaliar comportamentos de consumo e analisar a concorrência.

#### **4.1.2 Controle**

Em relação à etapa de controle, a controladoria diariamente acompanha todos os registros de despesas, instruindo os colaboradores para efetuarem o lançamento na conta contábil correta e conforme o planejado. Assim, faz-se uma conciliação dos valores realizados de cada conta para evitar equívocos de lançamentos.

Os lançamentos são efetuados em um *software* gerencial desenvolvido pela própria organização, que possibilita registrar as vendas e as despesas que ocorreram no período. No momento do registro das transações são definidos a conta contábil, o centro de custo, o setor e a unidade organizacional. Esses lançamentos são efetuados pelos responsáveis de cada unidade da empresa.

Após os lançamentos são realizadas análises prévias para verificar possíveis inconsistências e o acompanhamento entre o orçado e realizado. Esse processo ocorre no 10º (décimo) e 20º (vigésimo) dia útil antes do fechamento do mês corrente. Assim, a controladoria disponibiliza relatório prévio de análise de despesas a cada dez dias. A análise das despesas é realizada pela controladoria em até sete dias úteis. Nesta etapa, efetua-se uma comparação entre os valores orçados e realizados; e elabora-se um relatório gerencial com as respectivas justificativas para a diretoria.

No *software* gerencial constam os valores orçados para todas as unidades do grupo, como: supermercados, posto, farmácias e outras áreas, tais como: setores de contabilidade, finanças, comercial e de pessoal. Após o fechamento do mês, o *software* é atualizado com o que foi realizado no período, e assim é possível verificar os resultados do mês corrente, acumulado mês a mês, acumulado em dozes meses, com as respectivas comparações entre orçado e realizado em cada situação.

Posteriormente, esses dados são exportados para a ferramenta Excel do *Microsoft Office* e são tratados com fórmulas matemática para apurar a relevância das informações. Nessas fórmulas, consideram-se como relevantes as diferenças que ultrapassarem 10% (dez por cento) do valor orçado ou forem superiores a R\$ 1.000,00 (mil reais) para os supermercados, R\$ 500,00 (quinhentos reais) para os postos e farmácias e R\$ 300,00 (trezentos reais) para o comércio eletrônico.

As contas que ultrapassarem essas premissas, tanto para mais quanto para menos, necessitam ser justificadas. Sendo que é responsabilidade da controladoria investigar as diferenças e justificá-las. Após as justificativas das diferenças, estas informações são encaminhadas para os gestores das unidades e também para diretoria. Assim, todos ficam informados sobre o que está ocorrendo em cada segmento, unidade e setor.

### 4.1.3 Fluxo de Informações da Controladoria

Em relação ao fluxo de informações da organização, a controladoria tem o papel de emitir relatórios gerenciais para gestores e diretoria. Esses

relatórios apresentam informações sobre o orçamento e o desempenho organizacional e possibilitam a comparação entre os valores orçados e realizados, com as respectivas justificativas.

Os relatórios têm emissão prévia a cada dez dias, e o relatório final de fechamento do mês tem prazo de emissão até o sétimo dia útil do mês seguinte. O modelo do relatório disponibilizado pela controladoria possui informações consolidadas por segmento, unidade e setor, e atende a todos os usuários da organização.

Os gestores e os diretores, além de receberem o relatório gerencial, possuem acesso à demonstração do resultado de suas unidades no *software* gerencial. Com isso, é possível verificar a receita auferida, custo das mercadorias vendidas, impostos, despesas operacionais, lucros, rentabilidades, entre outros aspectos de desempenho organizacional.

## **4.2 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE PRECEITOS TEÓRICOS E PRÁTICA DA CONTROLADORIA**

Neste tópico, efetua-se a comparação sobre o que foi descrito na teoria com o que foi pesquisado na prática.

### **4.2.1 Análise da Posição Hierárquica da Controladoria**

Constatou-se na organização em estudo que a controladoria está vinculada ao diretor de finanças e controladoria. Ela presta assessoria à alta administração e demais gestores, por meio de informações sobre a realização do orçamento dos diversos segmentos, unidades e setores.

Nota-se que a controladoria da organização não tem poder de decisão e comando, apenas atende às necessidades informacionais dos gestores e diretores no que tange às atividades do planejamento operacional e controle orçamentário.

Esse achado está de acordo com os autores Borinelli (2006), Lunkes e Schnorrenberger (2009) e Frezatti *et al.* (2009), que preconizam que não existe uma melhor posição hierárquica em relação à atuação da controladoria, sendo que a mais adequada é aquela que atende à necessidade da organização. Logo, a distribuição das funções da controladoria depende do modelo de gestão e da estrutura organizacional de cada entidade.

## 4.2.2 Análise das Funções da Controladoria

Na empresa em estudo percebeu-se que as atribuições do planejamento estratégico e tático são de responsabilidade da diretoria. A controladoria não atua nesses níveis.

As funções desempenhadas pela controladoria da empresa são relacionadas ao planejamento e controle operacional, mediante o acompanhamento da execução e controle do orçamento empresarial. A controladoria estabelece metas operacionais para alcançar os objetivos propostos por de curto prazo, como por exemplo, a redução de 10% (dez por cento) das despesas realizadas no ano anterior e incremento de 7% (sete por cento) a 8% (oito por cento) da receita.

Quanto ao controle, é responsabilidade da controladoria efetuar a comparação dos orçados com os realizados, e assim, mensalmente, efetuam-se as análises de receitas e despesas de todos os segmentos, unidades e setores, com as respectivas distorções e justificativas. Isso evidencia que esta unidade organizacional atende aos preceitos de Mosimann e Fisch (1999); Raupp, Martins e Beuren (2006) e Vanti *et al.* (2007).

Verificou-se que a controladoria tem enfoque apenas nas funções de planejamento operacional e controle. Esses resultados reforçam as afirmações de Kanitz (1976) e Guimarães *et al.* (2009), que destacam que a atuação da controladoria depende da cultura organizacional da entidade, entre outros fatores.

## 4.2.3 Análise do Fluxo de Informações

Constatou-se na empresa investigada que a controladoria utiliza sistema gerencial para fornecer informações aos gestores e diretores. O nível de informações disponibilizado é para tomada de decisão no curto prazo. As informações são de caráter gerencial com dados de receitas, custos e despesas e são provenientes do sistema contábil, que são importados para o *software* gerencial. Tais informações atendem às necessidades gerenciais da organização, conforme destacado por Raupp, Martins e Beuren (2006).

Percebeu-se que a controladoria da organização não tem responsabilidade pelo Sistema de Informação Contábil (SIC) e nem gera análise de desempenho com base nas demonstrações contábeis.

Quanto ao Sistema de Apoio a Decisão (SAD), que auxilia as decisões gerenciais, mediante sistemas de informações executivas (EIS) e *Business Intelligence* (BI), também não é foco da controladoria na empresa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A controladoria atualmente está em destaque nas organizações, pois é uma área que fornece apoio à gestão empresarial. Com a concorrência cada vez mais forte faz-se necessário um monitoramento dos processos gerenciais com vistas a auxiliar os gestores na administração dos negócios.

Diante disso, o objetivo desta pesquisa foi realizar uma análise comparativa entre a teoria e os aspectos práticos da controladoria desenvolvidos por um grupo empresarial varejista. Os resultados mostraram que a controladoria: a) está estruturada na organização, sendo que é subordinada ao diretor de finanças e controladoria; b) possui como responsável um supervisor que não é denominado de *controller*, mas atende às necessidades da empresa; c) não é responsável pelo planejamento estratégico e tático; d) executa apenas as diretrizes do planejamento operacional; e) utiliza o orçamento empresarial como principal instrumento de gestão e de análise do desempenho organizacional; e) não desempenha atividades da área contábil e fiscal; e f) tem o papel de coletar, tratar e disponibilizar as informações gerenciais para os gestores e diretores.

Contatou-se que na organização a missão da controladoria consiste em manter os gestores informados sobre tudo o que ocorre nas mais diversas áreas da empresa e garantir que seu resultado organizacional seja o melhor possível. Logo, essa missão está alinhada à literatura que menciona que a missão controladoria é fornecer suporte à gestão por meio de informações que subsidiarão o processo de decisão assegurando a otimização do resultado econômico.

Por fim, observou-se que a controladoria atende às finalidades estabelecidas pela cúpula administrativa da organização. Isso porque mantém os principais gestores e diretores informados sobre os resultados das unidades e do grupo em geral, no intuito de possibilitar a utilização das informações para a tomada de decisão.

Entretanto, cabe ressaltar que a controladoria do grupo empresarial analisado possui um alcance limitado de responsabilidades e de atuação, uma vez que se preocupa apenas com questões de planejamento opera-

cional. Segundo a literatura, a controladoria pode ter um escopo amplo de responsabilidades, mas sua atuação é significativamente dependente do perfil de cada organização.

Propõe-se a identificação dos aspectos práticos de controladoria em outras redes varejista como sugestão para novas pesquisas.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v. 18, n. 45, dez. 2007.

\_\_\_\_\_; BOGONI, Nadia Mar; FERNANDES, Luciano. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em ciências contábeis. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 10, n. 28, p. 249-263, jul./set. 2008.

BORINELLI, Márcio Luiz. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. São Paulo, 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2006.

BRITO, Osias. *Controladoria de risco retorno em instituições financeiras*. São Paulo: Saraiva, 2003. 225 p.

CABRELLI, Fantine Lígia; FERREIRA, Ademilson. Contabilidade gerencial como ferramenta no processo de tomada de decisão. *Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis*, ano V, n. 9, maio 2007 – Periódico Semestral – ISSN: 1679-3870.

CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – GECON. São Paulo: Atlas, 1999. 596 p.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002. 242 p.

CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. *Planejamento estratégico: fundamentos e aplicações*. 4. reimp. Rio de Janeiro: Campus. 2003. 415 p.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. *Controladoria: teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FIETZ, Édina Elisângela Zellmer; COSTA, Adilson; BEUREN, Ilse Maria. Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. *Revista de Negócios*, Blumenau, v. 12, n. 1, p. 29-41, jan./mar. 2007.

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

- GIL, Antonio Carlos. *Projetos de pesquisa*. 3. ed São Paulo: Atlas, 1996. 159 p.
- GUIMARÃES, Iolanda Couto *et al.* A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e *controllers*. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 11, n. 32, p. 260-275, jul./set. 2009.
- KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira, 1976.
- LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisa, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. *Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário*. São Paulo: Atlas, 2008.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ, JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz de. *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. São Paulo: Pioneira, 1999.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PELEIAS, Ivan Ricardo. *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PEREIRA, Elias; KOBAYASHI, Alfredo; ARAGAKI, Carlos; GONÇALVES, Reginaldo; MOMPEAN, Valdir; LIMA, José R. de. *Fundamentos da contabilidade*. São Paulo: Prentice Hall, 2005.
- PEREZ JR., José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. *Controladoria de gestão: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- RAUPP, Fabiano Maury; MARTINS, Samuel João; BEUREN, Ilse Maria. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, n. 40, p. 120-132, jan./abr. 2006.
- VANTI, Adolfo Alberto *et al.* A controladoria utilizando a lógica *fuzzy* no auxílio à empresa para definição das prioridades do planejamento estratégico: um estudo em uma empresa de turismo. *Revista de Administração Mackenzie*, v. 8, n. 1, p. 31-58, 2007.
- VIANNA, Ilca Oliveira de Almeida. *Metodologia do trabalho científico: um enfoque didático da produção científica*. São Paulo: EPU, 2001.



# GERENCIAMENTO DE RESULTADOS: UM ENSAIO TEÓRICO SOBRE A MANIPULAÇÃO POR DECISÕES OPERACIONAIS

---

## **César Medeiros Cupertino**

Doutor em Administração, Doutor em Engenharia de Produção, Mestre em Ciências Contábeis, Mestre em Economia, Graduado em Ciências Contábeis, Prof. orientador do Programa de Mestrado em Implantação do SENAC/SC e do Curso de Administração SOCIESC/FGV. [cupertino.cmc@gmail.com](mailto:cupertino.cmc@gmail.com)

---

## **Sílvio Parodi Oliveira Camilo**

Pós-doutor em Ciências Contábeis, Doutor em Administração e Turismo, Mestre em Administração e Negócios, Especialização em Finanças, Graduado em Administração de Empresas, Ciências Contábeis, Ciências Jurídicas e Sociais e em Ciências Econômicas. Prof. do Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento Socioeconômico PPGDS-UNESC. [parodi@unesc.net](mailto:parodi@unesc.net)

---

## **Wlamir Gonçalves Xavier**

Pós-doutor em Administração, Doutor em Administração e Turismo, Mestre em Engenharia de Produção, Especialização em Administração, Graduado em Engenharia Química. Prof. do Programa de Pós-graduação do College of Business, ENMU-Eastern New Mexico University. [wlamirxavier@gmail.com](mailto:wlamirxavier@gmail.com)

---

## **Rosilene Marcon**

Doutora em Engenharia de Produção, Mestre em Engenharia de Produção, graduada em Ciências Econômicas. Profa. do Programa de Pós-graduação em Administração PPGA-UNIVALI. [rmacon@univali.br](mailto:rmacon@univali.br)

## **RESUMO:**

O artigo apresenta o gerenciamento por decisões operacionais, uma forma de manipulação de resultados que ocorre quando os administradores adotam decisões subótimas em relação ao momento e ao nível das práticas operacionais. A partir de trabalhos teóricos e empíricos analisados, o gerenciamento de resultados é discutido, sen-

do descritos seus principais tipos, as formas e as consequências do gerenciamento por decisões operacionais, bem como as evidências encontradas. Espera-se, com o trabalho, que a compreensão da prática de manipulação por decisões operacionais estimule a produção acadêmica nacional, ainda incipiente sobre o assunto.

### **PALAVRAS-CHAVE:**

Gerenciamento de resultados. Decisões operacionais. Consequências do gerenciamento.

## **1 INTRODUÇÃO**

No curso das atividades operacionais, gestores tentam atingir metas de desempenho geralmente atreladas à rentabilidade da entidade. Metas estão vinculadas às expectativas dos *stakeholders*<sup>1</sup> materializadas em propósitos diversos, tais como acordos, obrigações contratuais (*Debit Covenants*), avaliação de ativos (*Valuation*) e planos de bonificações a executivos (*Executive Equity Compensation*). Nesse contexto, destaca-se o fato de que os dados contábeis têm conteúdo informacional relevante. Como exemplo, os credores utilizam os números reportados para avaliar a empresa em aspectos relacionados à saúde financeira, credibilidade e viabilidade (GE, 2010). Contudo, sua interpretação sobre o desempenho da entidade pode estar equivocada, caso não saiba identificar e ajustar o efeito do gerenciamento de resultados consignado nas demonstrações financeiras. Esse viés será revelado nos resultados futuros, quando os resultados da entidade mostrarem-se distante das estimativas realizadas.

O gerenciamento de resultados é um tema relevante na literatura acadêmica (KOTHARI, 2001; SANTOS; PAULO, 2006). De forma geral, ele afeta a qualidade dos lucros, mascarando transações econômicas subjacentes. Quando os mecanismos de controle – auditores, órgãos reguladores, entre outros – são deficientes, surgem oportunidades para os gestores manipularem os lucros com o intuito de atingir metas em relação ao resultado reportado (HEALY; WAHLEN, 1999), tais como: atender à expectativa de analistas, evitar perdas, manter a tendência de crescimento ou “suavizar” o nível dos lucros reportados (XU; TAYLOR; DUGAN, 2007).

Há evidências de que os administradores praticam o gerenciamento de resultados discricionariamente pelos *accruals*, geralmente sem impacto

---

<sup>1</sup> Na definição de *stakeholders* estão incluídos, entre outros, acionistas, credores, empregados, analistas financeiros, auditores, fornecedores, clientes e órgãos reguladores.

no fluxo de caixa da empresa (SAJADI, 2011). Contudo, a constatação de que a manipulação do lucro é também realizada por atividades reais, ou seja, por ações que se afastam das práticas operacionais normais, ainda é incipiente, sendo que a pesquisa nacional é quase inexistente, contando com poucos trabalhos como Martinez e Cardoso (2009). Com efeito, a quase totalidade dos estudos desenvolvidos no Brasil sobre gerenciamento de resultados é concentrada na manipulação por *accruals*.

A literatura estrangeira – particularmente a norte-americana – passou a produzir recentemente vários trabalhos sobre o gerenciamento por decisões operacionais. Tal interesse intensificou-se a partir de escândalos financeiros em grandes corporações – tais como Xerox, Enron – que levaram à promulgação do “Sarbanes-Oxley Act” (SOX) em julho de 2002, pelos EUA. Há evidência de que os gestores fizeram um *trade-off* do gerenciamento por *accruals* para as decisões operacionais após a passagem do SOX (COHEN; DEY; LYS, 2008).

O presente trabalho tem como objetivo apresentar e discutir os principais conceitos e evidências encontradas dessa modalidade de manipulação de resultados ainda tão pouco debatida na literatura nacional. Para atingir esse objetivo, foram analisados artigos referenciados no provedor Scopus<sup>2</sup>. Ramos-Rodríguez e Ruíz-Navarro (2004) ressaltam que o uso de artigos publicados em periódicos é um “conhecimento certificado”. Por esse motivo, priorizou-se o uso de artigos e não livros, congressos científicos e congêneres, apesar de essas fontes não terem sido descartadas. Para obter uma seleção representativa, todos os artigos publicados em periódicos acompanhados pelo Scopus foram incluídos na seleção. A aplicação de *strings* de busca – tais como *real earnings management* e *real activities manipulation* – possibilitaram a identificação dos trabalhos específicos sobre o tema. Adicionalmente, pesquisou-se a base de dados PROQUEST, disponível no portal de periódicos da CAPES<sup>3</sup>, para a identificação de teses e dissertações sobre o tema aqui debatido.

O trabalho está estruturado da seguinte forma: inicialmente apresenta-se uma breve introdução sobre o gerenciamento de resultados; na

---

<sup>2</sup> A base de dados do Scopus é a maior no contexto acadêmico (considerando o número de registros de referências bibliográficas, os títulos de periódicos acompanhados e os editores associados). Detalhes adicionais estão disponíveis em < [www.scopus.com](http://www.scopus.com) >. Acesso em: 10 jan. 2014.

<sup>3</sup> Disponível em: <[www.periodicos.capes.gov.br](http://www.periodicos.capes.gov.br)>. Acesso em: 10 fev. 2014.

sequência, são definidas as modalidades de manipulação (*accruals* e decisões operacionais); e, por fim, são feitas colocações a título de considerações finais.

## 2 GERENCIAMENTO DE RESULTADOS

O gerenciamento de resultados é um dos temas mais debatidos em finanças e contabilidade (SANTOS; PAULO, 2006). O interesse por essa vertente de pesquisa é crescente e remonta a trabalhos seminais como Schipper (1989) e Healy e Wahlen (1999). Para Schipper (1989, p. 92), o gerenciamento de resultados constitui “uma intervenção proposital no processo de divulgação de informações financeiras, com o intuito de obter algum ganho privado”. Healy e Wahlen (1999, p. 368) fornecem um conceito mais abrangente:

O gerenciamento de resultados ocorre quando os administradores usam de julgamento na divulgação de informações e na estruturação de transações para alterar os demonstrativos financeiros, seja para enganar os *stakeholders* sobre as atividades da entidade, seja para alcançar o resultado esperado em acordos vinculados aos números contábeis divulgados.

A intervenção nos números contábeis reportados é um procedimento crítico, visto que as demonstrações financeiras sintetizam informação relevante sobre o desempenho da entidade. Nesse contexto, o lucro exerce um papel central (FASB, 1978), sendo empregado para diversos fins. Para Xu (2007), tamanho destaque cria incentivos para o gerenciamento de resultados, opinião compartilhada por Dye (1988) e Trueman e Titman (1988).

Joosten (2012) argumenta que, no intuito de levantar capital, a empresa incentiva os acionistas a investirem. Contudo, o investimento só será realizado se houver expectativa – por parte dos investidores – de um retorno futuro positivo. Portanto, há interesse de reportar lucros positivos, além de crescimento em lucros, com a finalidade de levantar capital (DEGEORGE; PATEL; ZECKHAUSER, 1999). É pouco provável que as empresas consigam atingir tais metas de forma constante (JOOSTEN, 2012). Para não sofrer consequências adversas – tais como a queda no preço das ações e taxas menos atrativas de financiamento – elas incorrem no gerenciamento de resultados. De uma forma geral, as empresas manipulam os resultados

para reportar crescimento positivo nos lucros, evitar a divulgação de lucros negativos e atingir metas associadas a cláusulas contratuais ou previsões de analistas (GE, 2010; BADERTSCHER, 2011; XU; TAYLOR, 2007). Para provocar esse efeito nos demonstrativos financeiros, os administradores utilizam seu conhecimento sobre o negócio e exercem sua discricionariedade para escolher as práticas operacionais e os métodos/julgamentos mais favoráveis para divulgar a informação contábil<sup>4</sup>.

Não são apenas as escolhas contábeis que afetam o resultado reportado nas demonstrações financeiras. As decisões quanto ao investimento em ativos permanentes, à alteração do nível de produção e à realização de certos gastos – tais como o treinamento de pessoal – dependem da sinalização do administrador, visto que está vinculada ao plano operacional e/ou estratégico da entidade. Essas práticas constituem “decisões operacionais” que, potencialmente, têm efeito tanto no resultado do exercício corrente quanto no desempenho (rentabilidade) futuro.

O gerenciamento de resultados pode ser dividido em duas categorias<sup>5</sup>: gerenciamento por *accruals* e manipulação por decisões operacionais (GUNNY, 2005). Tais categorias apresentam algumas diferenças fundamentais, entre elas o impacto no fluxo de caixa operacional. Dado que o lucro pode ser decomposto em dois elementos – fluxo de caixa e *accruals* – o gestor tem à sua disposição ambas as vias para o gerenciamento (JOOSTEN, 2012). Nesse contexto, as decisões operacionais têm impacto no fluxo de caixa da entidade, enquanto que os *accruals* não guardam, necessariamente, essa relação. Outra diferença entre os tipos de gerenciamento de resultados é o momento da sua utilização. As decisões operacionais são tomadas ao longo do exercício, de acordo com a percepção dos gestores de como as atividades relativas ao negócio da entidade irão se desdobrar ao longo do ciclo operacional. Por sua vez, a manipulação pelos *accruals* é

<sup>4</sup> O julgamento gerencial para reportar os eventos econômicos é permeado, basicamente, por dois intuitos: tornar os demonstrativos financeiros mais informativos ou manipular o resultado para obter alguma vantagem, em detrimento do interesse dos *stakeholders* (HEALY; WAHLEN, 1999). Na tese, apenas a manipulação dos resultados apresenta interesse à presente pesquisa, dada a especificidade do estudo.

<sup>5</sup> Alguns autores, como Badertscher (2011), propõem uma classificação alternativa, de acordo com a aderência do gerenciamento aos Princípios Contábeis. Nesse sentido, o gerenciamento de resultados seria dividido em: “dentro” dos Princípios Contábeis (*Within-GAAP Earnings Management*), do qual o gerenciamento por *accruals* e por decisões operacionais seriam espécies; e gerenciamento “fora” dos Princípios Contábeis (*Non-GAAP Earnings Management*).

conduzida principalmente entre o encerramento do exercício social e a publicação das demonstrações financeiras. Segundo Chen (2009), os gestores avaliam o resultado das operações realizadas ao longo do exercício e verificam o montante a ser lançado a título de gerenciamento pelos *accruals*. Portanto, enquanto que as decisões operacionais constituem uma forma *ex ante* de gerenciamento de resultados, os *accruals* são considerados uma forma *ex post* de manipulação.

Gunny (2005) salienta que a incidência dos *accruals* não implica mudança nas atividades operacionais, mas tão somente nos métodos contábeis usados para representar tais atividades. Chen (2009) acrescenta que a utilização do GACC para fins de manipulação dos lucros é limitada, uma vez que os *accruals* devem ser revertidos em períodos seguintes à incorporação nos demonstrativos financeiros. Martinez (2008) ilustra essa característica, tomando o exemplo das despesas de depreciação que, se constituída incorretamente no exercício corrente, gravará o resultado do exercício futuro. Tal efeito decorre do necessário ajuste que deverá ser realizado nos períodos seguintes. Assim, a necessidade de “reversão” reduz a liberdade dos administradores em adotar os *accruals* como instrumento para o gerenciamento dos resultados (XU, 2008).

A maior parte dos trabalhos acadêmicos ainda é concentrada na manipulação pelos *accruals*, sendo que a pesquisa sobre a utilização das decisões operacionais como forma de gerenciamento de resultados é incipiente (GE, 2010). A utilização do gerenciamento por decisões operacionais (GDO) como ferramenta de manipulação não era compreendida até recentemente. O estudo de Roychowdhury (2006) constitui um marco na pesquisa sobre o GDO, documentando evidência da manipulação de atividades operacionais por vendas, por despesas discricionárias e pelos custos de produção no mercado de capitais norte-americano<sup>6</sup>.

Graham, Harvey e Rajgopal (2005) sugerem que a pesquisa sobre a manipulação de resultados deveria avançar para as decisões sobre as atividades reais dos negócios da entidade, visto que essa prática desfruta de popularidade entre os administradores. Acrescentam ainda que o GDO tem o potencial de gerar consequências negativas na rentabilidade da entidade.

---

<sup>6</sup> Conforme ensinam Cohen *et al.* (2011), outros trabalhos anteriores (Roychowdhury, 2006) examinaram a disposição dos gestores em utilizar decisões operacionais para alterar o curso normal das atividades do negócio. Contudo, a pesquisa acadêmica sobre GDO passou a ser mais ativa após a publicação do trabalho de Graham, Harvey e Rajgopal (2005) e de Roychowdhury (2006).

As seções seguintes discutem, em detalhes, o gerenciamento pelos *accruals* e o gerenciamento pelas decisões operacionais.

## 2.1 GERENCIAMENTO POR ACCRUALS

O gerenciamento por *accruals* (GACC) ocorre quando os administradores utilizam o seu poder discricionário sobre registros contábeis, ajustando o resultado a ser reportado. Ge (2010) ressalta a importância do GACC no processo de alocação de investimentos no mercado de capitais, dada a relevância informacional dos números contábeis. Nesse tipo de manipulação, o nivelamento de resultados é geralmente realizado em consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos e não é vinculado à mudança nas atividades econômicas da empresa, mas sim às escolhas de métodos contábeis usados para representar tais atividades (GUNNY, 2005; GE, 2010).

A manipulação por *accruals* constitui o tipo preferido pelos administradores para o gerenciamento de resultados, uma vez que não consome recursos da entidade (XU, 2008) e não é completamente identificado pelos investidores quando estes formam suas expectativas sobre o preço futuro do ativo (SLOAN, 1996). A estimativa para baixo da provisão para devedores com alto risco de inadimplência e a postergação da baixa de ativos ilíquidos são alguns dos exemplos de gerenciamento por *accruals* (ROY-CHOWDHURY, 2006).

Outra vantagem do GACC é que esse tipo de manipulação não afeta o fluxo de caixa do exercício corrente. Portanto, é menos provável que o gerenciamento por *accruals* venha a destruir o valor de longo prazo da empresa. Sua atratividade também é devida ao fato de que os *accruals* discricionários podem ser lançados no final do exercício, quando os gestores já têm uma clara noção do montante necessário a ser manipulado para atingir a meta de resultado (GUNNY, 2010)<sup>7</sup>. Esse “ajuste” pode ser feito dentro dos limites estabelecidos pelos princípios contábeis (PCGAs), visto que a ambiguidade existente nos princípios contábeis concede aos administradores o arbítrio necessário para utilizar regras mais favoráveis ao gerenciamento dos resultados. Essa condição faz com que o GACC tenha aparente aspecto de legalidade. Adicionalmente, a detecção desse tipo de

<sup>7</sup> Por sua vez, o GDO deve ser utilizado antes do final do exercício e o seu efeito é incerto frente às necessidades de manipulação do resultado.

manipulação é relativamente baixa (BADERTSCHER, 2011), ou seja, seus efeitos não são sempre identificados por investidores, órgãos reguladores e auditores (JIAMBALVO, 1996; SLOAN, 1996; XIE, 2001).

Contudo, a utilização do GACC encontra restrições, entre elas os princípios contábeis geralmente aceitos – PCGAs – e a atividade econômica da empresa (BARTON; SIMKO, 2002; SAJADI, 2011). Como exemplo, o diferimento de receitas e de despesas, que é responsável pela geração dos *accruals*, deve respeitar certas convenções que determinam o momento em que os fatos econômicos são contabilizados. A inobservância dessas regras gera uma inconsistência detectável por procedimentos de conciliação, como aqueles aplicados por auditorias internas e externas. Especificamente, os demonstrativos financeiros acumulam o efeito de escolhas contábeis realizadas, com o conseqüente impacto nos ativos. Porém, dada a reversibilidade dos *accruals*, a utilização desse instrumento em determinado período reduz a capacidade dos administradores de lançar *accruals* discricionários em períodos subsequentes (BARTON; SIMKO, 2002; BADERTSCHER, 2011).

Ao estabelecer as bases para os registros pertinentes, os PCGAs também servem de referência para os órgãos de fiscalização e de controle. Em outras palavras, os *accruals* estão sujeitos ao escrutínio do Fisco e de auditores, sendo que o GACC configura-se como uma situação potencialmente geradora de litígios e contingências judiciais. Esse fato torna arriscada a manipulação do resultado por *accruals* (DECHOW; SLOAN; SWEENEY, 1995; DEFOND; SUBRAMANYAM, 1998; HENINGER, 2001). Uma alternativa ao emprego dos *accruals* para o gerenciamento de resultados é a utilização de atividades operacionais.

## 2.2 GERENCIAMENTO POR DECISÕES OPERACIONAIS

O gerenciamento por decisões operacionais ocorre quando os administradores adotam decisões subótimas em relação ao momento e ao nível das práticas operacionais (XU, 2008; GUNNY, 2005). Esse tipo de prática difere da manipulação pelos *accruals* por envolver atividades relacionadas ao negócio propriamente dito<sup>8</sup>. Para os investidores externos é difícil distinguir quais decisões podem ser classificadas como ótimas e subótimas

---

<sup>8</sup> Por sua vez, o GACC é vinculado à escolha de métodos contábeis mais favoráveis para registrar uma transação.

(GRAHAM; HARVEY; RAJGOPAL, 2005; COHEN; DEY; LYS, 2008; GE, 2010). Esse fato incentiva algumas empresas a estruturar transações para atingir o nível desejado de lucros (GRAHAM; HARVEY; RAJGOPAL, 2005), uma vez que a detecção da manipulação por atividades reais é mais difícil que aquela efetuada pelo gerenciamento por *accruals*<sup>9</sup> (ZANG, 2006).

Na definição dada por Ewert e Wagenhofer (2005, p. 1102), o gerenciamento de resultados por atividades reais constitui “mudanças no momento ou na estruturação das transações operacionais para alterar os lucros. Consequentemente, tais transações desviam do plano ótimo de ações e impõem um custo real para a entidade”. Por sua vez, Roychowdhury (2006, p. 337) traz o seguinte conceito: “[...] afastamento das práticas operacionais normais, motivado pelo desejo dos administradores de induzir certos *stakeholders* a acreditar que as metas esperadas para o negócio estão sendo atingidas no curso normal das operações da entidade”. Uma exposição mais ampla e comumente encontrada em trabalhos recentes fixa o GDO como a “ação proposital que muda tanto o momento quanto a estruturação de uma transação relacionada à atividade operacional, de investimento ou de financiamento, em um esforço para influenciar o resultado contábil” (GUNNY, 2010; ZANG, 2012; JOOSTEN, 2012). A utilização do GDO poderia ser na forma de diminuição das atividades operacionais – tal como a postergação de um novo projeto que aumentaria a capacidade de produção<sup>10</sup> – ou no corte de despesas discricionárias, como treinamento de pessoal e gastos da área de marketing.

Graham, Harvey e Rajgopal (2005) analisaram os principais fatores que influenciam o nível de divulgação nos relatórios financeiros. Os autores constataram que os executivos colocam grande importância em metas de lucros, seja para atingir expectativas divulgadas por analistas, seja para manter o resultado do exercício corrente alinhado a resultados reportados em exercícios anteriores. Afirmam também que os executivos estariam dispostos a manipular o resultado por decisões operacionais mesmo sabendo que esse procedimento diminui o valor econômico da empresa, alicerçados na crença do ganho de credibilidade decorrente das metas de resultados alcançadas. Essa visão é consistente com o estudo de Burgstahler e Dichev (1997), que afirmam que a empresa ganha prestígio por parte de diversos

---

<sup>9</sup> Por exemplo, o administrador determinou o aumento de produção em função da expectativa de aumento da demanda ou porque pretende diluir os custos fixos nos bens produzidos?

<sup>10</sup> Apesar de aumentar a capacidade de produção de longo prazo, a implementação de um novo projeto tem custos que reduziram a rentabilidade no exercício corrente.

*stakeholders* – credores, fornecedores, clientes, entre outros – quando sinaliza uma expectativa de crescimento futuro. Graham, Harvey e Rajgopal (2005) acrescentam ainda que os executivos estarão dispostos a utilizar o GDO se o sacrifício para a execução dessa prática não for muito grande, ou seja, em situações em que os benefícios excedem os custos. Autores como Demski (2004) e Ewert e Wagenhofer (2005) salientam que o gerenciamento por decisões operacionais é adotado se o seu custo de implantação é relativamente baixo quando considerados os riscos associados à manipulação pelos *accruals*.

Zang (2012) sustenta que os custos de detecção do GDO são menores que aqueles atribuídos ao GACC, uma vez que a manipulação por decisões operacionais não está atrelada aos limites estabelecidos pelos PCGAs (BARTON; SIMKO 2002). Por exemplo, se os gestores incorressem no GDO para cortar despesas de pesquisa e desenvolvimento, tal medida não estaria sujeita ao escrutínio dos órgãos de fiscalização e de auditores. Adicionalmente, a reversão dos *accruals* impõe restrições à flexibilidade contábil, fazendo com que o uso indiscriminado dos *accruals* discricionários seja facilmente detectado.

Apesar de possuir alguns atrativos quando comparado à manipulação pelos *accruals*, o GDO tem suas restrições. O gerenciamento por decisões operacionais impacta diretamente o fluxo de caixa e, portanto, é mais dispendioso financeiramente. Ge (2010) salienta que o GDO mascara o desempenho econômico corrente, destrói eventual vantagem competitiva de longo prazo e, potencialmente, diminui o valor econômico da entidade. Portanto, o resultado manipulado por decisões operacionais corresponde a uma medida não confiável, que distorce a qualidade dos lucros e aumenta a assimetria entre administradores e o público externo. Zang (2012) argumenta que é pouco provável que os gestores contem apenas com o GDO como ferramenta de manipulação.

### 3 EVIDÊNCIAS ENCONTRADAS

As evidências relacionadas ao gerenciamento de resultados pelas decisões operacionais ainda são poucas, principalmente quando comparadas às constatações provenientes dos estudos associados à manipulação pelos *accruals*. A preferência dos administradores por práticas que não alteram o fluxo de caixa futuro (XU, 2008) pode ter contribuído para o posicionamento do foco da pesquisa acadêmica na manipulação pelos

*accruals*. Contudo, quando as empresas encontram restrições em sua capacidade de gerenciar o resultado pelos *accruals* há maior propensão que a manipulação seja realizada por atividades operacionais. Nesse sentido, Ewert e Wagenhofer (2005) constataram que, quanto mais rígidas forem as regras contábeis, maior será a restrição das empresas de manipularem o resultado pelos *accruals*. Tal limitação induz administradores a engajarem em atividades reais para manipular o resultado, apesar do seu maior custo financeiro de implantação (OSWALD; ZAROWIN, 2007). Como consequência, o gerenciamento de resultados não diminui com as regras contábeis mais rígidas, apenas o *modus operandi* é modificado.

Graham, Harvey e Rajgopal (2005) sustentam que a preferência dos administradores pela manipulação do resultado pelo GACC mudou após diversos escândalos financeiros como Enron e WorldCom, migrando para as decisões operacionais, percepção compartilhada por Cohen, Dey e Lys (2008). Há também o uso compartilhado de técnicas para gerenciar o resultado, tais como aquelas salientadas por Barton (2001) e Pincus e Rajgopal (2002). Esses autores demonstraram o uso de instrumentos derivativos e dos *accruals* para suavizar lucros. Barton (2001) constatou que há uma associação negativa entre o montante dos derivativos e o nível dos *accruals* discricionários existente nos demonstrativos financeiros. Pincus e Rajgopal (2002) observaram que os gestores de firmas do setor petroquímico utilizam instrumentos derivativos e *accruals* para reduzir a volatilidade dos lucros.

Graham, Harvey e Rajgopal (2005) entrevistaram 400 executivos de empresas norte-americanas e encontraram evidências de manipulação por decisões operacionais. A maioria (80%) dos entrevistados admitiu que manipulou ou manipularia o resultado para atingir metas de lucros, mesmo que a prática implicasse diminuição do valor da empresa. Para atingir tais metas, os gestores podem recorrer a diversas formas de manipulação por decisões operacionais. Wang e D'Souza (2006) identificaram que o corte das despesas com pesquisa e desenvolvimento é uma das práticas empregadas. Cohen, Dey e Liz (2005) ressaltam que o aceleração de vendas por descontos nos preços e a diminuição do custo dos produtos vendidos por aumento na produção constituem outros exemplos. Xu (2008) relata ainda que a recompra de ações, a venda de ativos de longo prazo e a estruturação de transações operacionais são também procedimentos empregados para o gerenciamento de resultados por decisões operacionais. Já quanto ao momento em que o GDO ocorre, Zang (2006) salienta que há

uma sequência aplicada no gerenciamento de resultados, com as decisões operacionais precedendo os *accruals*, constatação corroborada pelo estudo de Pincus e Rajgopal (2002).

Os tópicos seguintes descrevem algumas das práticas de manipulações por decisões operacionais encontradas na pesquisa acadêmica.

### 3.1 REDUÇÃO DAS DESPESAS DISCRICIONÁRIAS

As características de alguns tipos de gasto atribuem uma maior exposição ao arbítrio dos administradores. Essa liberdade para determinação dos gastos cria uma janela de oportunidades para a empresa gerenciar metas de resultados. Nessa categoria estão incluídas as despesas discricionárias.

As despesas discricionárias não estão diretamente vinculadas ao aumento de vendas ou de lucros (ROYCHOWDHURY, 2006), geralmente são liquidadas em contrapartida ao caixa (ou equivalente a caixa) e são lançadas no mesmo período em que são incorridas. No intuito de aumentar o lucro reportado, as empresas podem reduzir essa classe de despesas.

Gunny (2005) ensina que alguns ativos intangíveis – tais como marcas, tecnologia, fidelidade do cliente e capital humano – são criados pelas despesas discricionárias, apesar de não estarem inseridos nos demonstrativos financeiros por falta de previsão pelos PCGAs. Se o gestor decidir pelo corte desse tipo de gasto discricionário – como, por exemplo, eliminar o programa de treinamento de funcionários – a consequência econômica não será materializada no curto prazo, sendo percebida apenas em exercícios futuros.

Entre os estudos que investigaram a relação das despesas discricionárias e o GDO está Roychowdhury (2006). O trabalho aponta evidências de que os gestores evitam reportar resultados negativos por meio do recurso de cortar gastos com despesas discricionárias. Nessa mesma linha, Baber, Fairfield e Haggard (1991) identificaram que o montante das despesas discricionárias é significativamente menor quando tais gastos reduzem a capacidade dos gestores de alcançar resultados positivos no exercício corrente. Por sua vez, Gunny (2005) investigou a manipulação de resultado em empresas norte-americanas não financeiras e encontrou evidências da redução de despesas discricionárias quando há restrições de aumentar o resultado do exercício pelos *accruals*.

Outros trabalhos sobre gerenciamento de resultados por despesas discricionárias em empresas norte-americanas são Dechow e Sloan (1991) e Perry e Grinaker (1994). O primeiro estudo constatou que os executivos reduzem as despesas discricionárias em seus últimos anos na administração da entidade, no intuito de aumentar os resultados de curto prazo. Já Perry e Grinaker (1994) identificaram que os administradores tendem a reduzir as despesas discricionárias quando o resultado do período encontra-se abaixo das previsões dos analistas.

No Brasil, Martinez e Cardoso (2009) analisaram uma amostra de 315 empresas não financeiras no período de 1998 a 2004 e descobriram que há uma correlação positiva entre o gerenciamento das despesas de vendas, gerais e administrativas com a manipulação pelo nível de produção e pelos *accruals*. Identificaram também que, quando as empresas pretendem gerenciar o resultado por decisões operacionais, utilizam alternativamente a manipulação pelo nível de produção e pelas despesas de vendas, gerais e administrativas.

### 3.2 MANIPULAÇÃO DAS VENDAS

A manipulação por vendas ocorre quando os administradores tentam, de forma oportunista, expandir o faturamento no exercício corrente para aumentar o lucro reportado (GUNNY, 2005). Uma prática recorrente para conseguir essa variação no resultado é a concessão anormal de descontos sobre o preço dos produtos (ROYCHOWDHURY, 2006). Nesse caso, a empresa consegue acelerar as vendas oferecendo um preço mais baixo ou, ainda, concedendo uma linha de crédito vantajosa ao comprador. É improvável que os lucros sejam sustentáveis nessas situações. Na manipulação por descontos concedidos, espera-se uma perda de desempenho – faturamento e fluxo de caixa – quando a empresa restabelecer os preços antigos (GUNNY, 2005). Já na concessão de linhas lenientes de crédito – prazos maiores para pagamento, por exemplo – a empresa aumenta sua exposição ao risco de inadimplência (GE, 2010). De uma forma geral, a manipulação por vendas provoca uma redução do fluxo de caixa do período.

Roychowdhury (2006) identificou evidências no mercado norte-americano que empresas concedem descontos anormais na venda de produtos como forma de gerenciar o resultado, visando atingir previsões de analistas ou evitar a divulgação de perdas. Jackson e Wilcox (2000) cor-

roboram essa constatação e acrescentam que a concessão de descontos com o intuito de manipular o resultado ocorre principalmente no último trimestre do exercício.

### 3.3 GERENCIAMENTO DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO

Para diminuir os custos fixos, as empresas podem produzir mais unidades que o necessário para atender à demanda esperada. Como consequência, os custos dos produtos vendidos serão menores e a empresa reportará margens de lucro maiores. Essa assertiva é válida até o limite em que o custo marginal por unidade mantenha-se inalterado e os custos de armazenagem do estoque adicional sejam inferiores à redução observada no custo do produto vendido. Thomas e Zhang (2002) constataram a existência da prática de empresas incorrendo em excesso de produção para diminuir o custo do produto vendido. Adicionalmente, há evidências no mercado norte-americano de empresas que gerenciaram o resultado pelo aumento da produção para atingir previsões de analistas ou evitar reportar perdas (ROYCHOWDHURY, 2006; LI, 2010). Gunny (2005) salienta que, com a manipulação da produção, espera-se que os custos de manutenção do estoque aumentem e que haja impacto no sentido de diminuir o fluxo futuro de caixa da entidade.

No Brasil, Martinez e Cardoso (2009) identificaram uma grande parte das empresas contidas na amostra gerenciavam seus resultados por excesso de produção e pelos *accruals*.

Há outras formas de manipulação por decisões operacionais além dos tipos comentados nas seções anteriores. As empresas podem optar por reestruturar suas transações para alterar os demonstrativos financeiros (HEALY, 1985), principalmente quando as regras contábeis são flexíveis no sentido de permitir tratamentos alternativos para um mesmo evento (DYE, 2002). Nesse sentido, Carter, Lynch e Tuna (2007) constataram que empresas norte-americanas, no ímpeto de atingir metas de lucros e obter financiamento externo, concedem mais opções de ações (ao invés de ações propriamente ditas) para bonificar seus executivos. Esse fato ocorre devido ao tratamento das opções de ações sob as regras contábeis americanas (SFAS 123). Além dos exemplos detalhados, a pesquisa em GDO também é associada com outros temas (COHEN *et al.*, 2011), tais como: ferramenta de manipulação para atingir metas de resultado, tais como previsões de analistas e lucro do período anterior (LIN; RADHAKRISHNAN;

SU, 2006; ZHANG, 2008; MCINNIS; COLLINS, 2011), governança corporativa e experiência do comitê executivo (VISVANATHAN, 2008), recompra de ações (ANDERSON *et al.*, 2003; XU; TAYLOR, 2007), emissão sazonal de ações (MIZIK; JACOBSON, 2006, COHEN; ZAROWIN, 2010) e avaliação de empresas (BADERTSCHER, 2011).

#### 4 CONSEQUÊNCIAS DO GDO

O cenário viesado<sup>11</sup> propiciado pelo GDO oculta consequências negativas no desempenho da entidade (GRAHAM; HARVEY; RAJGOPAL, 2005; GUNNY, 2005; ROYCHOWDHURY, 2006), aumenta a volatilidade dos fluxos futuros de caixa (GE, 2010) e diminui o valor da empresa (XU, 2008). Para ilustrar as consequências do GDO, algumas práticas são discutidas a seguir.

A concessão de descontos sobre preços dos bens para alavancar vendas tem o foco no resultado de curto prazo, pois aumenta o faturamento dentro do período corrente. O resultado do exercício sofrerá um aumento se a margem de lucro continuar positiva com a concessão do desconto. Porém, o abatimento concedido sobre as vendas afeta adversamente o faturamento futuro, uma vez que o consumidor perderá o incentivo de comprar, face à reversão dos preços dos bens aos níveis antigos (ou seja, antes da concessão dos descontos). Segundo Gunny (2005), esse impacto nas vendas futuras poderia implicar margens de lucro menores em períodos seguintes.

A ampliação do crédito propiciado por políticas mais flexíveis de concessão constitui outra forma de estimular as vendas, ao considerar prazos maiores de recebimento ou a redução das garantias exigidas. Apesar de sensibilizar as vendas do período corrente, essa prática aumenta o risco de inadimplência (GE, 2010) e exige uma revisão do gerenciamento do fluxo de caixa, uma vez que os recebimentos serão pulverizados em uma quantidade maior de parcelas.

O excesso de produção para diluir os custos fixos aumenta o nível de estoque que deverá ser vendido em períodos seguintes. Contudo, se a empresa tiver dificuldades em escoar a produção, ou seja, se a demanda futura for inferior aos produtos produzidos em períodos anteriores, o custo para a manutenção do estoque provocará efeito negativo no resultado do exercício (XU, 2008).

<sup>11</sup> Tal cenário viesado sugere, por exemplo, uma performance econômica satisfatória.

Li (2010) postula que a associação entre o nível anormal das decisões operacionais e o desempenho futuro da entidade é uma questão empírica, pois as formas de gerenciamento têm consequências diversas no fluxo de caixa do período. Como exemplo, tanto o corte das despesas discricionárias quanto o aumento do nível de produção são atividades relacionadas ao gerenciamento por decisões operacionais. Porém, enquanto a primeira aumenta o fluxo de caixa do período – se as despesas forem pagas em dinheiro ou equivalente – a outra diminui, considerando o nível das vendas. Adicionalmente, o efeito do GDO no fluxo de caixa e nos lucros nem sempre seguem a mesma direção (GUNNY, 2010). O excesso de produção para reduzir o custo do produto vendido, apesar de aumentar o lucro, provavelmente diminuirá o fluxo de caixa caso a variação observada nas vendas não seja suficiente para absorver o aumento do estoque não realizado.

Segundo Zang (2012), o interesse da pesquisa acadêmica sobre o relacionamento do GDO e a rentabilidade dos ativos é recente. O trabalho de Gunny (2005) foi um dos pioneiros nessa temática, ao utilizar quatro proxies de atividades ligadas à manipulação por decisões operacionais, aplicando-as em dados de empresas norte-americanas para o período de 1988 a 2000. A autora concluiu que todas as proxies testadas estão associadas a um desempenho significativamente inferior na rentabilidade dos ativos e nos fluxos de caixa futuros. Li (2010) confirmou as conclusões de Gunny (2005) para uma amostra estendida – período de 1988 a 2008 – salientando ainda que a ineficiência do mercado em identificar o GDO e corrigir suas expectativas sobre o preço do ativo proporcionam retornos anormais de 6% ao ano em uma estratégia de *hedge*. Tais constatações são contraditórias às evidências do estudo de Bhojraj *et al.* (2009), que identificaram uma piora no retorno da ação nos anos subseqüentes à utilização do GDO.

Para o Brasil, ainda não há evidências identificadas do impacto no preço das ações decorrente da prática do GDO.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo apresentou uma das formas de manipulação do resultado ainda pouco debatida na literatura acadêmica nacional. De forma geral, grande parte da pesquisa publicada é concentrada no gerenciamento por *accruals* e apenas recentemente começaram a surgir os primeiros estudos e evidências da prática do gerenciamento por decisões operacionais. Se o gestor tem à sua disposição ambas as formas para manipular o resultado

do exercício – *accruals* e decisões operacionais – a análise de apenas uma espécie oferece uma visão parcial do efeito total do gerenciamento. Portanto, é importante compreender e identificar a prática de ambas espécies de manipulação.

O gerenciamento por decisões operacionais tem efeito direto no fluxo de caixa da entidade, pois implicam na modificação das atividades operacionais, de financiamento ou de investimentos, com a adoção de decisões subótimas que privilegiam o resultado corrente em detrimento do desempenho futuro. Em relação ao impacto no resultado, apenas no final do exercício é que o gestor terá uma ideia clara da sua efetividade, quando as atividades operacionais já tiverem produzidos seus efeitos. Assim, é de se esperar que os *accruals* sejam usados subsidiariamente com as decisões operacionais para atingir a meta delineada para o período.

O campo de pesquisa para os temas relacionados ao gerenciamento por decisões operacionais é vasto. A análise realizada no presente artigo não inclui uma lista exaustiva de todas as técnicas potenciais de GDO, tais como a postergação ou eliminação de novos projetos de investimento e o *hedging* em derivativos. Adicionalmente, espera-se uma maior depuração na identificação da prática do gerenciamento por decisões operacionais quando a manipulação é relacionada a idiosincrasias locais, tais como diferenças institucionais, o regime legal adotado (*code law/common law*), a governança corporativa, o papel da auditoria, a influência de investidores sofisticados e a relevância da informação contábil. Uma análise estendida, considerando outras formas de manipulação por decisões operacionais em conjunto com fatores que propiciam ou limitam sua aplicação, poderia aumentar a compreensão sobre os efeitos dessa estratégia de gerenciamento nas empresas do mercado brasileiro de capitais.

## REFERÊNCIAS

ANDERSON, M. C.; BANKER, R. D.; JANAKIRAMAN, S. N. Are Selling, General, and Administrative Costs “Sticky”? *Journal of Accounting Research*, v. 41, n.1, p. 47-63, 2003. doi: 10.1111/1475-679X.00095.

BABER, W. R.; FAIRFIELD, P. M.; HAGGARD, J. A. The Effect of Concern about Reported Income on Discretionary Spending Decisions: The Case of Research and Development. *The Accounting Review*, v. 66, n. 4, p. 818-829, 1991.

BADERTSCHER, B. A. Overvaluation and the Choice of Alternative Earnings Management Mechanisms. *The Accounting Review*, v. 86, n. 5, p. 1491-1518, 2011. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr-10092>.

BARTON, J. Does the Use of Financial Derivatives Affect Earnings Management Decisions? *The Accounting Review*, v. 76, n.1, p. 1-26, 2001. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2001.76.1.1>.

BARTON, J.; SIMKO, P. J. The Balance Sheet As an Earnings Management Constraint. *Accounting Review*, v. 77, suppl., p. 1-27, 2002. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2002.77.s-1.1>.

BHOJRAJ, S. *et al.* Making Sense of Cents: An Examination of Firms that Marginally Miss or Beat Analyst Forecasts. *The Journal of Finance*, v. 64, n. 5, p. 2.361-2.388, 2009. doi: 10.1111/j.1540-6261.2009.01503.x.

BURGSTHALER, D.; DICHEV, I. Earnings Management to Avoid Earnings Decreases and Losses. *Journal of Accounting and Economics Properties of Accounting Earnings*, v. 24, n. 1, p. 99-126, 1997. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101\(97\)00017-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101(97)00017-7).

CARTER, M. E.; LYNCH, L. J.; TUNA, I. The Role of Accounting in the Design of CEO Equity Compensation. *Accounting Review*, v. 82, n. 2, p. 327, 2007. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2007.82.2.327>.

CHEN, Z. *The Choice Between Real and Accounting Earnings Management* 90 p. 2009. Tese - The Faculty of the C. T. Bauer College of Business, University of Houston, Houston, 2009. Disponível em: <<http://gradworks.umi.com/33/86/3386055.html>>. Acesso em: 10 jul. 2011.

COHEN, D. *et al.* *Measuring Real Activity Management*. SSRN. Disponível em <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1792639](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1792639)>. Acesso em: 15 jul. 2011. doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1792639>.

COHEN, D. A.; DEY, A.; LYS, T. Z. Real and Accrual-Based Earnings Management in the Pre- and Post-Sarbanes-Oxley Periods. *Accounting Review*, v. 83, n. 3, p. 757-787, 2008. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2008.83.3.757>.

\_\_\_\_\_; ZAROWIN, P. *Economic Consequences of Real and Accrual-Based Earnings Management Activities*. Stern School of Business, New York University, 2008. Disponível em: <[http://w4.stern.nyu.edu/emplibrary/CZ\\_INVEST\\_11\\_19-23\\_08.pdf](http://w4.stern.nyu.edu/emplibrary/CZ_INVEST_11_19-23_08.pdf)>. Acesso em: 10 jul. 2011. 43 p.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. Accrual-Based and Real Earnings Management Activities Around Seasoned Equity Offerings. *Journal of Accounting and Economics*, v. 50, n. 1, p. 2-19, 2010. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.01.002>.

DECHOW, P. M.; SLOAN, R. G. Executive Incentives and the Horizon Problem: An Empirical Investigation. *Journal of Accounting and Economics*, v. 14, n. 1, p. 51-89, 1991. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/0167-7187\(91\)90058-S](http://dx.doi.org/10.1016/0167-7187(91)90058-S).

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. SWEENEY, A. P. Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, v. 70, n. 2, p. 193-225, 1995.

DEFOND, M. L.; SUBRAMANYAM, K. R. Auditor Changes and Discretionary Accruals. *Journal of Accounting and Economics*, v. 25, n. 1, p. 35-67, 1998. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101\(98\)00018-4](http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101(98)00018-4).

DEGEORGE, F.; PATEL, J.; ZECKHAUSER, R. Earnings Management to Exceed Thresholds. *The Journal of Business*, v. 72, n. 1, p. 1-33, 1999.

DEMSKI, J. S. Endogenous Expectations. *The Accounting Review*, v. 79, n.2, p. 519-539, 2004. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2004.79.2.519>.

DYE, R. A. Earnings Management in an Overlapping Generations Model. *Journal of Accounting Research*, v. 26, n. 2, p. 195-235, 1988. doi: <http://dx.doi.org/10.2307/2491102>.

DYE, R. A. Classifications Manipulation and Nash Accounting Standards. *Journal of Accounting Research*, v. 40, n. 4, p. 1.125-1.162, 2002. doi: 10.1111/1475-679X.00084.

EWERT, R.; WAGENHOFER, A. Economic Effects of Tightening Accounting Standards to Restrict Earnings Management. *Accounting Review*, v. 80, n. 4, p. 1.101-1.124, 2005. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2005.80.4.1101>.

FASB. *Statement of Financial Accounting Concepts n. 1: - Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. 1978. Disponível em: <[http://www.fasb.org/pdf/aop\\_CON1.pdf](http://www.fasb.org/pdf/aop_CON1.pdf)>. Acesso em: 04 jun. 2011.

GE, W. *Essays on Real Earnings Management*, 125 p. 2010. Tese - Desautels Faculty of Management, McGill University, Montreal, 2010. Acesso em: 05 jun. 2011.

GRAHAM, J. R.; HARVEY, C. R.; RAJGOPAL, S. The Economic Implications of Corporate Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics*, v. 40, n. 1-3, p. 3-73, 2005. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2005.01.002>.

GUNNY, K. A. *What Are the Consequences of Real Earnings Management*. 2005. Tese - Graduate Division, University of California, Berkeley, 2005. Disponível em: <<http://gradworks.umi.com/31/87/3187045.html>>. Acesso em: 12 jul. 2011.

HEALY, P. M. The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions. *Journal of Accounting and Economics*, v. 7, n. 1-3, p. 85-107, 1985. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101\(85\)90029-1](http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101(85)90029-1).

\_\_\_\_\_; WAHLEN, J.M. A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, v. 13, n. 4, p. 365-383, 1999. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/acch.1999.13.4.365>.

HENINGER, W. G. The Association between Auditor Litigation and Abnormal Accruals. *The Accounting Review*, v. 76, n.1, p. 111-126, 2001. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2001.76.1.111>

JACKSON, S. B.; WILCOX, W. E. Do managers grant sales price reductions to avoid losses and declines in earnings and sales? *Quarterly Journal of Business and Economics*, p. 3-20, 2000. doi: 10.2307/40473306.

JIAMBALVO, J. Discussion of "Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC". *Contemporary Accounting Research*, v. 13, n. 1, p. 37-47, 1996. doi: 10.1111/j.1911-3846.1996.tb00490.x.

JOOSTEN, C. *Real Earnings Management and Accrual-Based Earnings Management as Substitutes*. Thesis (Master thesis in Accountancy) - Department Accountancy, Tilburg University, Tilburg, 2012. Disponível em: <<http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=127248>>. Acesso em: 03 jan. 2013.

KOTHARI, S. P. Capital Markets Research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, v. 31, n. 1-3, p. 105-231, 2001. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00030-1](http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00030-1).

LI, X. *Real Earnings Management and Subsequent Stock Returns*. 2010. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1679832#](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1679832#)>. Acesso em: 04 jun. 2011.

LIN, S.; RADHAKRISHNAN, S.; SU, L. *Earnings Management and Guidance for Meeting or Beating Analysts' Earnings Forecasts*. 2006. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=928182](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=928182)>. Acesso em: 13 jul. 2012. doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.928182>.

MARTINEZ, A. L. Detectando Earnings Management no Brasil: Estimando os *Accruals* Discricionários. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 19, p. 7-17, 2008. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772008000100002>.

\_\_\_\_\_; CARDOSO, R. L. Gerenciamento de Resultados Contábeis no Brasil Mediante Decisões Operacionais. *REAd - Revista Eletrônica de Administração*, v. 15, n. 3, p. 1-27, 2009.

MCINNIS, J.; COLLINS, D. W. The Effect of Cash Flow Forecasts on Accrual Quality and Benchmark Beating. *Journal of Accounting and Economics*, v. 51, n.3, p. 219-239, 2011. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.10.005>.

MIZIK, N.; JACOBSON, R. *Earnings Inflation through Accruals and Real Activity Manipulation: its Prevalence at the Time of an SEO and the Financial Market Consequences*. Columbia University Graduate School of Business, 2006.

OSWALD, D. R.; ZAROWIN, P. Capitalization of R&D and the Informativeness of Stock Prices. *European Accounting Review*, v. 16, n.4, p. 703-726, 2007. doi: [10.1080/09638180701706815](http://dx.doi.org/10.1080/09638180701706815).

PERRY, S.; GRINAKER, R. Earnings Expectations and Discretionary Research and Development Spending. *Accounting Horizons*, v. 8, p. 43-51, 1994.

PINCUS, M.; RAJGOPAL, S. The Interaction between Accrual Management and Hedging: Evidence from Oil and Gas Firms. *The Accounting Review*, v. 77, n. 1, p. 127-160, 2002. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2002.77.1.127>.

RAMOS-RODRÍGUEZ, A. R.; RUÍZ-NAVARRO, J. Changes in the Intellectual Structure of Strategic Management Research: A Bibliometric Study of the Strategic Management Journal, 1980-2000. *Strategic Management Journal*, v. 25, n. 10, 2004. p. 981-1.004.

ROYCHOWDHURY, S. Earnings Management through Real Activities Manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, v. 42, n. 3, p. 335-370, 2006. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.01.002>.

SAJADI, H. S. *et al.* Real Activities Manipulation and Asymmetric Timeliness of Earnings: New Evidences from Iran. *International Research Journal of Finance and Economics*, v. 63, p. 160-175, 2011.

SANTOS, A.; PAULO, E. Diferimento das Perdas Cambiais Como Instrumento de Gerenciamento de Resultados. *BBR - Brazilian Business Review*, v. 3, n. 1, p. 15-31, 2006.

SCHIPPER, K. Commentary on Earnings Management. *Accounting Horizons*, v. 3, n. 4, p. 91-102, 1989.

SLOAN, R. G. Do Stock Prices Fully Reflect Information in *Accruals* and Cash Flows About Future Earnings? *The Accounting Review*, v. 71, n.3, p. 289-315, 1996.

THOMAS, J.; ZHANG, X. Inventory Changes and Future Returns. *Review of Accounting Studies*, v. 7, n. 2, p. 163-187, 2002. doi: 10.1023/A:1020221918065.

TRUEMAN, B.; TITMAN, S. An Explanation for Accounting Income Smoothing. *Journal of Accounting Research*, v. 26, p. 127-139, 1988.

VISVANATHAN, G. Corporate Governance and Real Earnings Management. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, v. 12, n. 1, p. 9-22, 2008.

WANG, S.; D'SOUZA, J. Earnings Management: The Effect of Accounting Flexibility on R&D Investment Choices. *Johnson School Research Paper Series*, 2006. doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.878345>.

XIE, H. The Mispricing of Abnormal *Accruals*. *The Accounting Review*, v. 76, n. 3, p. 357-373, 2001. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2001.76.3.357>.

XU, Z. *Three Essays on Real Earnings Management* 107 p. 2008. Tese - Department of Accounting, The University of Alabama, Alabama, 2008. Disponível em: <[http://proquest.umi.com/pqdlink?did=1421602971&Fmt=7&clientI\\_d=79356&RQ-T=309&VName=PQD](http://proquest.umi.com/pqdlink?did=1421602971&Fmt=7&clientI_d=79356&RQ-T=309&VName=PQD)>. Acesso em: 04 jun. 2011.

\_\_\_\_\_; TAYLOR, G.K. *Economic Cost of Earnings Management Through Stock Repurchases*. SSRN, 2007. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=982165](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=982165)>. Acesso em: 09 jun. 2011. doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.982165>.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. DUGAN, M. T. Review of Real Earnings Management Literature. *Journal of Accounting Literature*, v. 26, p. 195-228, 2007. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/acch.1999.13.4.365>.

ZANG, A. *Evidence on the Tradeoff between Real Manipulation and Accrual Manipulation*. 110 p. Tese (Fuqua School of Business) - Duke University, Durham, 2006.

ZANG, A. Evidence on the Tradeoff Between Real Manipulation and Accrual Manipulation. *The Accounting Review*, n. 2, p. 675-703, 2012. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/accr-10196>.

ZHANG, W. *Real Activities Manipulation to Meet Analysts' Cash Flow Forecasts*. SSRN, 2008. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1013228>>. Acesso em: 26 jun. 2011. doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1013228>.



# TRIBUTAÇÃO DO ATO COOPERATIVO NAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CONSUMO

---

## Ronei Marcos Massiroli

Bacharel em Ciências Contábeis - Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC – roneimassiroli@gmail.com

---

## José Luiz Possolli

Prof. Especialista do Curso de Ciências Contábeis - Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC  
possolli@unesc.net

---

## Milla Lúcia Ferreira Guimarães

Prof<sup>ª</sup>. Mestra em Educação  
Professora do Curso de Ciências Contábeis - Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC  
mlg@unesc.net

## RESUMO:

Este trabalho tem como escopo identificar se há incidência ou não dos tributos nas sociedades cooperativas de consumo em relação ao ato cooperativo, em razão dessa espécie de sociedade se diferenciar das demais que visam lucro. Para tanto, foram analisados os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e ICMS. A metodologia utilizada para pesquisa foi descritiva, bibliográfica e documental com análise qualitativa. Assim, concluiu-se que as sociedades cooperativas de consumo, nos tributos analisados, não se encontram passível de tributação nas operações oriundas de ato cooperativo, por se tratar de não incidência. Nas operações com terceiros, que estão relacionadas ao ato não cooperativo, há incidência de tributos, a não ser que a legislação assim determine *a contrario sensu*.

## PALAVRAS-CHAVES:

Sociedade Cooperativa. Cooperativa de Consumo. Ato Cooperativo. Tributos.

## 1 INTRODUÇÃO

O cooperativismo surgiu na Inglaterra em 1844, com a criação da Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale, para solucionar os problemas econômicos advindos com a revolução industrial. Esta forma de sociedade, por suas características, distingue-se das demais sociedades mercantis que visam lucro.

As sociedades cooperativas, especialmente as do ramo de consumo, em matéria tributária, têm sido comparadas com as demais sociedades mercantis, visto que, para as operações com ato cooperativo, existem peculiaridades, as quais serão tratadas ao longo deste estudo. No cenário atual, o fator tributário afeta o estímulo para criação de novas cooperativas de consumo e a continuidade das existentes, por esse setor possuir uma concorrência acirrada, especialmente em relação aos preços praticados. Em meio a esse contexto, torna-se fundamental verificar a incidência ou não de determinados tributos nas sociedades cooperativas de consumo.

Neste cenário, este artigo visa responder ao seguinte questionamento: Nas sociedades cooperativas de consumo há incidência de IRPJ, CSLL, PIS/COFINS e ICMS em relação ao ato cooperativo?

## 2 SOCIEDADES COOPERATIVAS

Este tópico apresenta a definição de sociedades cooperativas e cooperativas de consumo, além de abordar a diferença das sociedades que visam lucro e o ato cooperativo e não cooperativo.

### 2.1 DEFINIÇÃO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS

A palavra cooperativa, conforme Plácido e Silva (1998, *apud* YOUNG, 2008), vem do latim *cooperativus*, de *cooperari*, que significa cooperar, colaborar, trabalhar com outros. As cooperativas são sociedades que não visam lucro; sua função é a prestação de serviços aos cooperados. Nesse contexto, para Young (2008), a cooperativa é uma *longa manus*, ou seja, é a extensão dos cooperados.

Para Becho (2005, p. 95), as sociedades cooperativas são “sociedades de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos sócios de acordo com princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintos intactos”.

A Lei nº 5.764/71, chamada Lei do Cooperativismo, em seu artigo 3º, define sociedades cooperativas como “pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro”. No artigo 4º está descrito que as cooperativas “são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades” (BRASIL, 1971).

As cooperativas possuem características *sui generis*, ou seja, possuem seu próprio gênero, que não se confunde com as demais sociedades mercantis com fins lucrativos (NASCIMENTO, 2007).

## 2.2 SOCIEDADE COOPERATIVA DE CONSUMO

As cooperativas de consumo são aquelas dedicadas à compra de produtos de consumo por meio de atacado, ou seja, como se fosse o próprio cooperado comprar diretamente do fabricante, eliminando, com isso, a figura do intermediário, obtendo-se uma redução nos preços. Sua atividade é exercida por mercados e supermercados próprios (CRUZ, 2000).

Para Becho (2005), as cooperativas de consumo são formadas por pessoas para realizar compras em comum, adquirindo diretamente no atacado e repassando para os cooperados no varejo, com a eliminação de uma etapa da cadeia econômica. Como consequência, obtém-se uma redução nos preços para seus cooperados, o qual é um objetivo deste ramo cooperativo.

As Cooperativas de Consumo subdividem-se em dois tipos: fechadas e abertas. O primeiro reúne aquelas formadas por uma determinada empresa, para somente atender aos integrantes daquela sociedade, ou seja, não aberta ao público em geral; o segundo tipo é a aberta ao público, podendo também realizar operações com não associados (CRUZ, 2000).

## 2.3 SOCIEDADES COOPERATIVAS E NÃO COOPERATIVAS

As sociedades cooperativas são sociedades sem fins lucrativos, distinguindo-se das demais sociedades mercantis. Quadro 1 apresenta um comparativo, evidenciando as principais diferenças:

Quadro 1 – Comparação entre sociedade cooperativa e não cooperativa

Empresa cooperativa	Empresa não cooperativa
É uma sociedade de pessoas	É uma sociedade de capital
Objetivo principal é a prestação de serviços	Objetivo principal: lucro
Número ilimitado de associados	Número limitado de acionistas
Um homem, um voto	Cada ação um voto
Assembleia: <i>quorum</i> baseado no número de associados	Assembleia: <i>quorum</i> baseado no capital
Não é permitida a transferência das quotas-partes a terceiros, estranhos à sociedade	Transferências das ações a terceiros são permitidas
Retorno proporcional ao valor das operações	Dividendo proporcional ao valor das ações

Fonte: Panzulli (2005 *apud* SANTOS, GOUVEIA, VIEIRA, 2012, p. 26).

As diferenças demonstradas no Quadro 1 ficam mais evidenciadas pelas características atribuídas às cooperativas, aperfeiçoadas pelos Pro-bos Pioneiros de Rochdale, reformulados pela Aliança Cooperativa Internacional - ACI, os quais já se encontram, na sua maioria, previstos no artigo 4º da Lei 5.764/71 (OCESC, 2013). Consubstanciam-se em princípios cooperativos: adesão livre e voluntária, gestão democrática, participação econômica dos membros, autonomia e independência, educação, formação e informação, intercooperação e interesse pela comunidade. Prado (2004) sugere o acréscimo de outro princípio cooperativista: ***inexistência de fins lucrativos***. (grifo nosso)

## 2.4 ATO COOPERATIVO

O conceito de ato cooperativo na legislação brasileira está inserido no artigo 79 da Lei 5.764/71. Segundo esse dispositivo, atos cooperativos são “os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais” e, ainda, em seu parágrafo único, ao estabelecer que “o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria” (BRASIL, 1971).

O ato cooperativo, para Prado (2004, p. 110), “é o praticado sem fins lucrativos, visando o cumprimento do objeto social da cooperativa, tendo

como partes, pelo menos dois pólos, uma cooperativa e um cooperado, ou outra cooperativa”.

Becho (2005) identifica quatro negócios cooperativos: negócio-fim ou principal, negócio-meio ou essencial; negócios auxiliares e negócios secundários ou supérfluos.

Cada ramo de cooperativa tem sua característica de ato cooperativo para alcançar seu objetivo. Conforme o autor, uma cooperativa de consumo fornece bens e utilidades para seus cooperados; nesse caso, tem-se a cooperativa e o cooperado. Já em uma cooperativa de taxistas, tem-se o cooperado (taxista) e um terceiro (passageiro), nem por isso deixa de ser ato cooperativo, porque não teria lógica de somente os cooperados transportarem entre si. Segundo Carvalho e Murguel (1998 *apud* PRADO, 2004, p. 97),

Realmente não há como imaginar uma cooperativa isolada da sociedade, [...] uma cooperativa de consumo precisará comprar de terceiros e uma cooperativa de trabalho dependerá do cliente para quem o serviço possa ser prestado. [...], pouco importa se no terceiro pólo se encontrar um não associado: estar-se-á, de qualquer modo, diante de um ato cooperativo, desde que haja o cumprimento de finalidades institucionais às quais a cooperativa se propõe.

Com isso, o negócio-meio também é ato cooperativo, pouco importando se no terceiro polo estiver um não cooperado; desde que atinja o objetivo da cooperativa, vai ser sempre ato cooperativo. No caso de a cooperativa de consumo adquirir de um terceiro, será ato cooperativo; porém, quando ela repassar, aí sim, deverá haver um cooperado em um dos polos para constituir o ato cooperativo, e com isso serão atingidos os objetivos sociais para os quais a cooperativa foi criada.

## 2.5 Ato Não Cooperativo

O ato não cooperativo é aquele realizado para obtenção do objeto social da cooperativa, porém não é realizado com o cooperado, mas com uma terceira pessoa que não faz parte da cooperativa. Considerando o princípio da adesão livre e voluntária, poderia ser um de seus cooperados (BECHO, 2005).

O ato não cooperativo, para Prado (2004, p. 110), é “o ato praticado visando ao cumprimento do objeto social da sociedade, e que não tenha, em pelo menos dois pólos da relação, uma cooperativa e um cooperado,

ou outra cooperativa”. Exemplo de ato não cooperativo tem-se quando um taxista (não cooperado) presta serviço para uma cooperativa do ramo de transporte (cooperativa de taxistas).

As operações com atos não cooperativos que se encontram elencadas na Lei 5.764/71, nos artigos 85 e 86<sup>1</sup>, serão levadas à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – FATES<sup>2</sup> e contabilizadas em separado para o cálculo dos tributos.

### 3 TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CONSUMO

Objetivando a compreensão do tema, serão analisados neste item os artigos 146 e 174, parágrafo segundo, da Constituição Federal, e o artigo 69 da Lei 9.532/97, que, para fins tributários, equiparou as cooperativas de consumo com as demais sociedades mercantis. Também será analisada a tributação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e o ICMS, bem como a não incidência desses tributos nas sociedades cooperativas de consumo.

#### 3.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E AS COOPERATIVAS

O artigo 146, inciso III, ‘c’, dispõe sobre a criação de lei complementar para dar o adequado tratamento tributário ao ato praticado pelas sociedades cooperativas. Já o artigo 174, parágrafo 2º, diz que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo (BRASIL, 1988)

Na lição de Carrazza (2013), a Constituição brasileira permite, levando-se em consideração aspectos societários específicos entre os contribuintes, um tratamento tributário distinto, por isso, combinando os dois dispositivos constitucionais citados no parágrafo anterior, as cooperativas devem receber tratamento tributário mais benéfico em relação às instituições privadas com finalidade lucrativa.

Nesse contexto, Cassone (1989, *apud* BECHO, 2005) entende que as cooperativas devem receber um tratamento benéfico, e o adequado tratamento inserido no artigo 146 inciso III, ‘c’, quer dizer que a legislação

<sup>1</sup> “Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e esteja de conformidade com a presente lei.”

<sup>2</sup> O Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – FATES é o fundo “destinado à prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa [...]” (art. 28 da Lei 5.764/71).

deve estar em conformidade com a realidade das sociedades cooperativas, distinguindo-as das demais sociedades lucrativas.

O Supremo Tribunal Federal não tem o mesmo entendimento ora exposto. O julgamento do agravo regimental na Ação Cautelar 2.209/2010 teve a seguinte conclusão: “O art. 146, III, c, da CF, não implica imunidade ou tratamento necessariamente privilegiado às cooperativas”. Para Becho (2005), o adequado tratamento não se trata de imunidade, mas sim uma tributação que estimule o cooperativismo.

### **3.2 A LEI 9.532/97 E OS TRIBUTOS FEDERAIS INCIDENTES NAS COOPERATIVAS DE CONSUMO**

A Lei 9.532/97, em seu artigo 69, dispõe que as cooperativas de consumo sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas:

As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas. (BRASIL, 1997)

Com base no Ato Declaratório Normativo nº 4/1999, o termo “consumidores”, indicado no dispositivo acima, abrange tanto os associados quanto os não associados. Entretanto, a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, ‘c’, prevê que o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” será estabelecido mediante lei complementar.

Se a Constituição Federal previu que cabe à lei complementar estabelecer adequado tratamento tributário às cooperativas, não poderia a lei ordinária fazê-lo, dando o mesmo tratamento tributário que às demais empresas mercantis. Como afirma Prado (2004, p. 176), “é cediço que lei ordinária não pode tratar de matérias exclusivamente destinadas às leis complementares”. E complementa: “deve ser prontamente reconhecida como inconstitucional, por manifestar incompatibilidade com o disposto no art. 146, inc. III, “c”, da CF/88”.

A regra do artigo 69 da Lei 9.532/17 cria ofensa ao princípio da isonomia tributária. Conforme Prado (2004, p. 176), “é inadmissível que o le-

gislador ordinário trate de forma desigual contribuintes que se encontram na mesma situação jurídica ou econômica”. E continua:

[...] não pode o legislador ordinário pinçar, dentre as atividades praticadas pelas cooperativas, apenas a de consumo, para somente a ela determinar tratamento tributário mais oneroso do que o destinado às demais cooperativas.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 343.267-RS/2010, teve o entendimento que a referida lei deve ser aplicada nas operações com os não cooperados:

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE CONSUMO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 69 DA LEI 9.532-97. INOCORRÊNCIA.

Os resultados decorrentes da prática de atos com os não associados das cooperativas estão sujeitos à tributação.

O artigo 69 da Lei n.º 9.632, de 1997 fez apenas esclarecer que as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, ou seja, nas operações com terceiros e, portanto, no atos não-cooperativos, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Não instituiu, assim, qualquer tributação nova às cooperativas de consumo, não havendo ofensa ao artigo 146, inciso II, alínea “c”, da Constituição Federal vigente.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 479.012-MG/2006, firmou entendimento favorável à cooperativa de consumo, sob o argumento de que o ato cooperativo está isento de IRPJ, CSLL e COFINS:

Tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei 2.534/2007, o qual pretende revogar o artigo 69 da Lei 9.532/97. O Deputado Valdir Colatto, autor do projeto, argumenta que “o artigo é inconstitucional, pois a Constituição determina que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”.

### **3.3 IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Cabe à União instituir o Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, conforme o artigo 153, inciso III, da CF/88. Atualmente, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza está regulamentado pelo

Decreto 3.000/1999. Os regimes tributários são lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional.

O Código Tributário Nacional - CTN, em seu artigo 43, traz o conceito de renda e proventos de qualquer natureza e seu respectivo fato gerador:

**Art. 43.** O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (BRASIL, 1966)

Assim, disponibilidade econômica trata-se do recebimento efetivo de dinheiro ou em outros valores, ao passo que disponibilidade jurídica representa ter o direito de auferir uma renda, mas esse valor ainda não foi recebido, como é o caso de uma venda a prazo (ÁVILA, 2011).

Machado (2013, p. 322) pontua que

A disponibilidade econômica decorre do *recebimento* do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já, a disponibilidade jurídica decorre do simples *crédito* desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos.

Para Machado (2013, p. 320), renda é “sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais *acréscimos* patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são *proventos*”.

Conforme Ávila (2011), para que haja cobrança do imposto sobre a renda deverá sempre existir um acréscimo patrimonial: *efetivo*, que ingressa definitivamente no patrimônio do contribuinte, e não mera transição de valores; *incondicional*, tenha direito de auferir renda e *atual* que não seja uma expectativa de auferir renda, como, por exemplo, a valorização do imóvel.

### 3.3.1 IRPJ e as Cooperativas de Consumo

Em relação às sociedades cooperativas, o Decreto 3.000/1999, em seu artigo 182, dispõe que “As sociedades cooperativas que obedecerem

ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro”. Especificamente para o ramo de consumo, disposto no artigo 184, segue-se a regra do artigo 69 da Lei 9.532/97, sujeitando-se às mesmas normas de incidência que as das demais pessoas jurídicas.

Nas sociedades cooperativas, as operações praticadas com atos cooperativos não se tratam de renda e sim de sobras. Essa sobra é o resultado positivo da diferença entre o que o cooperado pagou à cooperativa e o que realmente ele deveria pagar. Como essa sobra será devolvida ao cooperado, evidentemente não se trata de renda, mas sim representa uma mera transição de dinheiro no patrimônio da cooperativa, sem um ingresso efetivo (MACEI, 2011).

As sobras decorrentes dos atos cooperativos, mesmo sendo reaplicadas na cooperativa, não se tratam de renda ou lucro. Essas sobras são destinadas à manutenção ou ampliação da cooperativa, para que possa haver uma redução de preços nas operações futuras, o qual é um dos objetivos da cooperativa de consumo (BECHO, 2005).

Conforme Carrazza (2013), os ingressos nas sociedades cooperativas com as operações praticadas com os cooperados servem para a manutenção das atividades, quer dizer, o valor colocado na cooperativa é para servir em prol dos cooperados, pois nenhuma cooperativa é criada para obter riqueza, mas tão somente uma vantagem econômica aos cooperados que se uniram. Por isso não há incidência de imposto sobre a renda nessas operações.

No Processo nº 0005114-95.2005.4.03.9999-SP/2013, analisado no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o órgão teve o entendimento de que não há incidência de imposto de renda nas operações praticadas com cooperados:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA. ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS.**

1. Nos termos do art. 79, da Lei n. 5.764/71, atos cooperativos são “aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais”. Por não implicar o ato cooperativo operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, nos termos do parágrafo único do mesmo artigo, afasta-se a incidência de tributos nas operações em que a coopera-

tiva não tenha interesse negocial ou fim lucrativo, pretendendo-se evitar, portanto, que pessoas que se associem em cooperativas sejam duplamente tributadas, quer como cooperativa, quer como cooperado.

O STJ no julgamento do Recurso Especial nº 479.012-MG/2006, em relação ao imposto de renda, entendeu que deve haver isenção nas operações praticadas com cooperados. Prado (2004) sustenta que, não havendo renda, não se trata de isenção, mas sim de não incidência.

Com isso, não há incidência de imposto sobre a renda nas operações em relação ao ato cooperativo, somente nos atos não cooperativos. É o que preceitua o artigo 111 da Lei 5.764/1971, “serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta Lei”. Essas operações são justamente as praticadas com não cooperados (BRASIL, 1971).

### 3.4 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL é de competência da União, conforme preceituam os artigos 149 e 195, inc. I, ‘c’ da CF/88. Sua instituição se deu com a Lei 7.689/88.

O fato gerador da CSLL, para Melo (2010), é o lucro, que é a diferença positiva das vendas de mercadorias e/ou prestações de serviços. É tudo que visa beneficiar, trazer um enriquecimento ou engrandecimento a seu patrimônio.

A partir de 2005, com base no artigo 39 da Lei 10.865/04, as sociedades cooperativas ficaram isentas da CSLL, exceto as cooperativas de consumo. Isso porque as cooperativas são sociedades sem fins lucrativos, não se trata de isenção, mas sim de não incidência.

As cooperativas não possuem lucro nas operações típicas, como observa Carrazza (2013, p. 1.062):

*Lucro*, como é pacífico e assente, é o resultado positivo, esperado e perseguido pela sociedade comercial, na realização de seus objetivos sociais.

[...]

O cooperativismo existe justamente para não produzir lucro. Todo o resultado positivo alcançado pelas cooperativas deve retornar a seus

associados, na proporção em que cada um para ele contribuiu. O *não lucro*, no cooperativismo, é o grande traço distintivo dessa forma societária, em cotejo com as demais, sendo, inclusive, uma exigência legal, porquanto ordenada no art. 3º da Lei 5.764/1971.

Com base no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 211.236-RS/2001, para o STJ, “O ato cooperativo não está sujeito à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, por não configurar fato gerador do tributo”. O CARF, no julgamento do Recurso de Ofício 15.263-SP/2000 manifestou-se no sentido de que “os resultados advindos de atos cooperativos, definidos no art. 79 da Lei 5.764/71, por não representarem lucros e sim sobras das cooperativas, situam-se fora do campo de incidência da Contribuição Social sobre o lucro”.

Percebe-se que os atos cooperativos não se tratam de isenção, mas sim de não incidência.

### **3.5 PIS/PASEP E COFINS**

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar 7/70, e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) pela Lei Complementar 8/70. A partir da CF/88, conforme dispõe o artigo 239, a arrecadação decorrente dessas contribuições passou a ser destinada para financiar o abono e o seguro desemprego. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar 70/91, tendo sua previsão no artigo 195, inc. I, ‘b’ da CF/88, para financiar a seguridade social, que compreende saúde, previdência e a assistência social (art. 194 da CF/88).

No regime cumulativo, a base de cálculo é o faturamento que corresponde à receita bruta (arts. 2º e 3º, da Lei 9.718/98). A partir de 2015, o faturamento compreende a receita bruta de vendas e serviços que trata o artigo 12 do Decreto-lei 1.598/77 (art. 52, da Lei 12.973/14).

Em relação ao regime não cumulativo, é o “faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. (art. 1º e § 2º, da Lei 10.637/02). A partir de 2015, o faturamento compreende a receita bruta de vendas e serviços que trata o artigo 12 do Decreto-lei 1.598/77 (arts. 54 e 55 da Lei 12.973/14) e também as demais receitas que se encontram no artigo 1º, § 1º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Faturamento, para Melo (2010, p. 239), representa o “resultado da venda de cada mercadoria ou produto, bem como da prestação de serviços, que constitua objeto da empresa”. Receita tem sentido mais amplo, corresponde não só o resultado das vendas de mercadorias ou da prestação de serviços, mas também os montantes auferidos a título de juros, rendimentos de caráter financeiro etc. (CARRAZZA, 2013).

Para Becho (2005, p. 290), “o PIS e a COFINS incidirão, portanto, sobre a receita bruta de vendas de mercadorias, de serviços ou sobre a conjugação de ambas, pois esse é o sentido de faturamento”. O STJ, no julgamento do RE 828.106-SP/2006, diz que “o conceito de faturamento tem sentido estrito, equivalente ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme reiterada jurisprudência do STF”.

### 3.5.1 PIS/PASEP e COFINS e as Cooperativas de Consumo

As sociedades cooperativas pagarão o PIS sobre a folha de salários mediante a alíquota de 1% nas operações com cooperados e sobre o faturamento em relação aos não cooperados. É o que determina a Lei 9.715/98. A Medida Provisória 2.158-35/01, em seu artigo 15, onde trata das sociedades cooperativas, autoriza certas exclusões de receitas da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, e o § 2º, inciso I, determina que as cooperativas que efetuarem tais exclusões deverão pagar o PIS sobre a folha de salários. O artigo 9º da Instrução Normativa 635/06 elenca as operações que podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição do PIS/PASEP e da COFINS, e no artigo 10 permite deduzir também o valor das sobras apuradas na Demonstração do Resultado, destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates).

O inciso II do artigo 15 da Medida Provisória 2.158/01 estabelece que as sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos artigos 2º e 3º da Lei 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS:

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

[...]

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vincula-

dos diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa. (BRASIL, 2001)

Para Carrazza (2009) e Becho (2005), o dispositivo citado acima se aplica às sociedades cooperativas de consumo. Carvalho e Murguel (2002, p. 88) enfatizam que tais exclusões são óbvias, visto que

[...] a atividade desenvolvida pela cooperativa de consumo é adquirir, junto ao mercado, produtos a seus cooperados, que, por sua vez, têm o dever estatutário de adquirir estes bens. [...] para fins da aplicabilidade da norma de exclusão, deve ser vista sob o enfoque do exercício de seu dever como cooperado. [...] o que importa é sua atividade enquanto cooperado, que diga respeito à finalidade da cooperativa.

Higuchi, Higuchi, Higuchi (2010, p. 198) sustentam que o artigo 15 da Medida Provisória não criou nenhuma incidência nova, apenas fez excluir da base de cálculo alcançada pela não incidência:

As cooperativas possuíam isenção de COFINS com as operações praticadas com cooperados conforme o art. 6º, inc. I da Lei Complementar nº 70/1991, e tal isenção foi revogada pela Medida Provisória nº 1.858-6/1999 (atual Medida Provisória nº 2158-35/2001). Essa revogação em nada altera a não incidência das operações oriundas de atos cooperativos.

Para Machado (2010), as leis complementares são superiores hierarquicamente às leis ordinárias, independentemente da matéria tratada. Segunda a Constituição, para determinadas matérias, é obrigatória a criação da regulamentação por lei complementar, já para outras é facultativo, desde que sejam respeitados os métodos de interpretação<sup>3</sup>.

Há quem sustente, é certo, que a referência constitucional à lei, sem indicação da espécie, é uma referência à lei ordinária. Essa tese, po-

---

<sup>3</sup> No Direito, lei complementar é uma lei que tem como propósito complementar, explicar e adicionar algo à Constituição. Também são reservadas a leis complementares matérias de especial importância ou matérias polêmicas, quando é desejável ou recomendável a obtenção de um maior consenso entre os parlamentares. A diferença que existe entre lei complementar e lei ordinária é que a primeira exige, para ser aprovada, um quórum com maioria absoluta, e a segunda pode ser aprovada por maioria simples. Martins (2014) afirma que os requisitos contidos no artigo 150, VI, 'c', da CF/1988, só podem ser aprovados por lei complementar (art. 146, II, CF/88), porque as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar, que, neste caso, cabem à lei complementar regular.

rém, é insustentável, [...]. Basta, aliás, o exame do artigo 5º da Constituição. Em seu *caput* diz que todos são iguais perante a lei, e com certeza ninguém dirá que a igualdade é somente perante a lei ordinária. (MACHADO, 2006)

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 377.457-3-PR/2008, sobre a isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada, teve o entendimento que a Lei Complementar 70/1991 por ser formalmente complementar, mas materialmente ordinária, pode ser alterada por lei ordinária ou medida provisória.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 463.536-RS/2003, entende que medida provisória, ainda que com força de lei ordinária, não pode revogar lei complementar:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. LC N.º 70/91. MP 1.858. REVOGAÇÃO.

1. Medida Provisória, ainda que com força de Lei Ordinária, não pode revogar determinação de Lei Complementar, revelando-se ilegítima a revogação instituída pela MP 1.858-6/99 da isenção conferida pela LC n.º 70/91 às sociedades prestadoras de serviços, por colidir com o Princípio da Hierarquia das Leis. (Precedentes da Primeira e Segunda Turma do STJ)

[...]

4. A aplicação de norma supralegal, *in casu*, a Lei de Introdução ao Código Civil, torna desnecessária a análise de matéria de índole constitucional. A Primeira e Segunda Turma do STJ, em reiterados julgados, e com fundamento no Princípio da Hierarquia das Leis, têm-se posicionado no sentido de que Lei Ordinária não pode revogar determinação de Lei Complementar, pelo que ilegítima seria a revogação instituída pela Medida Provisória 1.858/99 da isenção conferida pela LC n.º 70/91 às cooperativas.

Para aqueles que sustentam que a lei complementar é superior à lei ordinária somente quando depende da matéria no qual a Constituição reservou a ela, Carrazza (2009) afirma que o artigo 6º, inc. I, é material e formalmente lei complementar, pois, como indica o artigo 146, inc. III, 'c', o adequado tratamento tributário para as sociedades cooperativas deve ser feito por lei complementar, e, ainda, não há o que falar de tributação do PIS e da COFINS sobre atos cooperativos porque as cooperativas não faturam.

Também o STJ, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial 748.531/2005, teve o entendimento que a revogação do artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar 70/91 em nada altera a incidência da COFINS sobre as operações com atos cooperativos:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. ART. 6º, I, DA LEI COMPLEMENTAR 70/91. LEGISLAÇÃO ALTERADA PELA MP N. 1.858-6/99 (ATUAL MP 2.158-35/2001) E LEI 9.718/98. REVOGAÇÃO.

[...]

4. A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro, mas, sim, servir aos associados. 4. Os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS porquanto o art. 79, da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

5. Não implicando o ato cooperativo em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso I, do art. 6º, da LC 70/91, em nada altera a não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/71, não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal.

[...]

9. Incidindo o PIS e a COFINS sobre o faturamento/receita bruta im põe-se aferir essa definição à luz do art. 110 do CTN, que veda a alteração dos conceitos do Direito Privado. Consectariamente, faturamento é o conjunto de faturas emitidas em um dado período ou, sob outro aspecto vernacular, é a soma dos contratos de venda realizados no período. Não realizando a cooperativa contrato de venda, não há incidência do PIS e da COFINS.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região, processo 200883000086 410/2010, teve o mesmo entendimento, no sentido de que os atos cooperativos não se sujeitam à incidência do PIS e COFINS com atos cooperados:

2. As cooperativas detêm natureza *sui generis*, uma vez que possuem duas fontes de receita: as derivadas dos atos cooperativos e as dos atos não cooperativos. Dos atos cooperativos não decorre faturamento, haja vista que tal ato não implica em uma operação de mer-

cado, nem em um contrato de compra e venda de produto ou mercadoria; todavia, dos atos não cooperativos resulta faturamento para a cooperativa, devendo, assim, serem tributados.

[...]

6. Os atos praticados entre a cooperativa e os seus associados, ou pelas cooperativas entre si, quando associadas, desde que sejam praticados para a execução do objetivo da sociedade cooperativa, estão excluídos da hipótese de incidência do PIS e da COFINS. Art. 79, da Lei nº. 5.764/71.

Para Carrazza (2013), sobre os atos típicos, as cooperativas, juridicamente, não faturam, por isso não há incidência de PIS e COFINS. Se faturamento/receita bruta equivale a vendas de mercadorias, as operações com atos cooperativos não se trata de uma isenção e sim de não incidência, porque o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda (BECHO, 2005).

### 3.6 ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um tributo não cumulativo e compete aos Estados e ao Distrito Federal instituí-lo, conforme preceitua o artigo 155, inc. II, da CF/88. Em Santa Catarina, o ICMS foi instituído pela Lei 10.297/96 e regulamentado pelo Decreto 2.870/01.

A sigla ICMS, para Carrazza (2012), abrange cinco impostos diferentes. O autor diz “diferentes” por possuírem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. A operação que será tratada neste trabalho é em relação à circulação de mercadorias, por estar ligada às operações praticadas pelas cooperativas de consumo.

#### 3.6.1 Fato Gerador do ICMS

A Lei Complementar 87/96, conhecida como Lei Kandir, em seu artigo 2º, inciso I, informa que o imposto incide sobre “I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”. A mesma redação encontra-se no artigo 1º do Decreto 2.870/01, de Santa Catarina.

O fato gerador, conforme Carrazza (2012), incide sobre as operações mercantis, que é a circulação jurídica e não meramente física, e a transferência de titularidade das mercadorias. Ataliba (2013, p. 145) leciona que

A saída é mero aspecto temporal da h.i. É o momento que o legislador reputou adequado para estabelecer a presunção de consumação do fato imponible (realização da operação). [...] a simples saída, sem modificação de titularidade da mercadoria, não configura a h.i. e não é, portanto, fato imponible, do que decorre não haver, em tal caso, incidência nem, pois, obrigação tributária.

O STF, no julgamento do ADI 4.565-PI/2011, dispõe que o perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de circulação para que ocorra a incidência, e, portanto, o tributo não pode ser cobrado simplesmente porque tem bens, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial.

No RE 1.125.133-SP/2009, do STJ, o Ministro Luiz Fux votou a respeito do artigo 155, inc. II, da CF/88, no sentido de que “a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade”.

Para Neto (2001, *apud* MACEI, 2011), o conceito de mercadoria descrito para o fato gerador do ICMS é o bem móvel objeto de mercancia. Carrazza (2012, p. 48) tem o mesmo entendimento que “Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia”.

### **3.6.2 ICMS e as Cooperativas de Consumo**

Conforme visto no tópico anterior, o fato gerador do ICMS consiste em ter a circulação jurídica da mercadoria, que é a transferência de titularidade, e ter fim comercial. E o conceito de mercadoria é o bem que se submete à mercancia.

Nas cooperativas, as operações com atos cooperados não se caracterizam como operação mercantil. Conforme o parágrafo único do artigo 79 da Lei 5.764/71, “o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”.

Segundo Carrazza (2012), a cooperativa, nas operações típicas, não transfere a propriedade dos bens adquiridos, mas apenas representa os

cooperados no ato de aquisição; portanto, nesse caso, não há operação mercantil.

A cooperativa de consumo é a *longa manus*, ou seja, é a extensão do cooperado, ela funciona como consumidora final, no qual essa espécie de sociedade não transfere a titularidade dos produtos quando realiza operações com seus cooperados; por isso, nesse caso, não é passível de incidência do ICMS, por não haver transferência de titularidade e não ter finalidade comercial (BECHO, 2005).

As cooperativas de consumo quando praticam operações com seus cooperativos não realizam operações relativamente à circulação jurídica de mercadoria. Conforme Valle (2013, p. 147),

[...] a sociedade cooperativa seja um simples instrumento à disposição dos cooperados: ela não adquire, no mercado, bens ou serviços, para revendê-los aos seus membros; são os cooperados que, graças à atuação benfazeja da sociedade cooperativa, logram êxito em consumir, de forma mais vantajosa, bens ou serviços existentes no mercado.

Segue decisões do Tribunal de Justiça do estado do Paraná, no qual as cooperativas tiveram voto favorável:

Processo: 33160-2/1994

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS - ICMS - COBRANÇA - COOPERATIVA - IMUNIDADE TRIBUTARIA - DECISÃO MONOCRÁTICA - RECURSO OFICIAL - IMPROVIMENTO. A circulação de mercadorias entre a cooperativa - entidade que não tem finalidade lucrativa e os seus associados, configura tão-somente circulação física e não aquelas relativas às operações de natureza mercantil ou de substrato econômico, não estando por isso passível de tributação ao pagamento do ICMS. Inteligência do artigo 6º, paragrafo 1º, do Decreto-lei n. 406/68 e artigo 79 da Lei n. 5.764/71. Recurso Oficial. Improvimento.

Processo: 76.624-5/1999

ICMS - COOPERATIVA - A entrega da produção, do cooperado à cooperativa, não se sujeita ao ICMS por não se tratar de operação relativa à circulação de mercadorias.

Processo: 12.514-0/1990

EMENTA: ICMS - ATO COOPERATIVO INTRIBUTABILIDADE. É intri-butável, pelo imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, o ato cooperativo pelo simples fato de não constituir operação de mercado.

Com base no artigo 6º, § 1º, inc. I, do Decreto-lei 406/68, as cooperativas também são contribuintes do ICM “§ 1º Consideram-se também contribuintes: I - As sociedades civis de fins econômicos, inclusive cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias”. Com a publicação desse decreto, o STF no Recurso Extraordinário 84.476-7/81 teve o seguinte entendimento: “[...] após a vigência do Decreto-lei n. 406 de 1968, incide o ICM nas operações que as cooperativas realizam com os respectivos associados”. Nas palavras de Ataliba (1997, *apud* LOPES; REGOSO, 2007, p. 131):

A aplicação – suposto que válido fosse o item I do § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 406 – dessa norma não modificou em nada a materialidade da hipótese de incidência do ICM, tal como constitucionalmente balizada e legalmente fixada: a prática de operação jurídica mercantil que importa circulação de mercadoria. Podendo ou não ser cooperativa sujeito passivo do tributo, *in casu*, não houve ato jurídico regulado pelo direito comercial; nem circulação, juridicamente considerada; nem mercadoria como objeto de ato mercantil.

Atualmente, a definição de contribuinte do ICMS encontra-se no artigo 4º da Lei Complementar 87/96: “Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria [...]”.

As cooperativas que praticarem operações com cooperados não podem ser enquadradas como contribuintes do ICMS, por não haver intuito comercial ou operação de circulação jurídica da mercadoria; somente quando forem realizadas operações com não cooperados pode a cooperativa ser enquadrada como contribuinte do ICMS (LOPES; REGOSO, 2007).

Nas palavras do Ministro Luiz Gallotti, no Recurso Extraordinário 71.758/72:

[...] se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação,

de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

Diante do exposto as sociedades cooperativas de consumo devem recolher o ICMS somente em relação ao ato não cooperativo; já em relação ao ato cooperativo, trata-se de não incidência, o qual não configura fato gerador do ICMS.

## 4 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento deste estudo em relação aos objetivos, utilizou-se a pesquisa descritiva, que, para Cervo e Bervian (2002, p. 67), em suas diversas formas, a pesquisa descritiva “busca trabalhar sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade”. Portanto, esta pesquisa descreve a atual tributação das cooperativas no ramo de consumo e a busca da não incidência de alguns tributos.

Quanto aos procedimentos, foi realizada pesquisa bibliográfica, a partir de fontes já elaboradas, tais como livros e artigos. E também por pesquisa documental, que se assemelha com a pesquisa bibliográfica, porém se utiliza de fontes que não receberam uma análise aprofundada (ALVES, 2007), como é o caso de legislações.

Quanto à abordagem do problema, utilizou-se a pesquisa qualitativa. Para Prodanov (2013, p. 70), a pesquisa qualitativa “não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave”.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As sociedades cooperativas são sociedades de pessoas, possuem fins econômicos, mas não fins lucrativos; funcionam como a extensão do cooperado. Servem para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades que visam lucro por suas características próprias.

As cooperativas de consumo funcionam como consumidora final, como se o próprio cooperado comprasse diretamente do fornecedor, eliminando uma etapa da cadeia econômica, e objetivando, principalmente, a redução de preços para seus cooperados.

O ato cooperativo é aquele praticado para o cumprimento dos objetivos da cooperativa, pouco importando se no terceiro polo estiver um

terceiro, desde que atinja os objetivos sociais da cooperativa é ato cooperativo. Já o ato não cooperativo também visa obtenção do objetivo social da cooperativa, porém é praticado com um terceiro que poderia ser um dos seus cooperados.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inc. III, 'c', estabelece que o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo deve ser feito por lei complementar. No artigo 174, § 2º, dispõe que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo. Com isso, o adequado tratamento tributário deve estar em conformidade com a realidade das cooperativas, e os tributos que abarcam o fato gerador dessas sociedades devem ser de forma menos onerosa do que em relação às demais sociedades, com fins lucrativos.

Com base no artigo 69 da Lei 9.532/97 e no Ato Declaratório Normativo 4/99, a Receita Federal do Brasil sustenta que as sociedades cooperativas de consumo devem tributar tanto o ato cooperativo quanto o ato não cooperativo. Já para o STF o dispositivo da Lei 9.532/97 aplica-se somente ao ato não cooperativo. Para o STJ, em relação ao ato cooperativo, a cooperativa de consumo está isenta de IRPJ, CSLL e COFINS, porque nessas operações não há intuito de lucro e também por não haver contrato de compra e venda.

As sociedades cooperativas de consumo, nas operações praticadas com seus cooperados, nos tributos analisados (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e ICMS), não deveriam sofrer tributação por se tratar de não incidência, por não haver renda ou lucro, mas sim sobras. Ademais por não se tratar de faturamento, circulação jurídica da mercadoria e nem transferência de titularidade, o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda, além do fato de a cooperativa funcionar como uma *longa manus*<sup>4</sup>, ou seja, o próprio patrimônio da cooperativa e dos cooperados se confundem.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Magda. *Como escrever teses e monografias*: Um roteiro passo a passo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.

---

<sup>4</sup> É a extensão do cooperado.

BECHO, Renato Lopes (Coord.). *Problemas atuais no direito cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. *Tributação das Cooperativas*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 28 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971*. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5764.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm)> Acesso em: 19 out. 2013.

\_\_\_\_\_. *Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Conversão da MP 1602/97. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9532.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm)>. Acesso em: 23 out. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002. 242 p.

CRUZ, Paulo Sergio Alves da. *A Filosofia Cooperativista e o Cooperativismo no Brasil e no Mundo*. Rio de Janeiro: COP, 2000.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática*. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010.

LOPES, Naíla Gonçalves; REGOSO, Ivanete. ICMS e cooperativas de consumo e produção. In: SALOMÃO, P. P. Brasil; SALOMÃO, Marcelo Viana; FORCENETTE, Rodrigo (Coords.). *Direito Tributário Cooperativo*. São Paulo: MP, 2007.

MACEI, Demetrius Nichele. *Tributação & Ato Cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. *Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar*. Parte II. Fortaleza, 2006. Disponível em: <[http://187.58.65.138/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc\\_id=152](http://187.58.65.138/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=152)> Acesso em: 12 maio 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Constitucional Tributário – Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Teoria geral dos atos cooperativos*. São Paulo: Malheiros, 2007. 136 p.

OCESC. *Princípios do cooperativismo*. Disponível em: <<http://www.ocesc.org.br/institucional/cooperativismo.php>>. Acesso em: 27 out. 2013.

PRADO, Flávio Augusto Dumont. *Tributação das Cooperativas: À Luz do Direito Cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2004. 274 p.

PRODANOV, Cleber Cristiano. *Metodologia do trabalho científico*. 2. ed. Nono Hamburgo: Feevale, 2013.

SANTOS, Ariovaldo dos; GOUVEIA, Fernando Henrique Câmara; VIEIRA, Patrícia dos Santos. *Contabilidade das Sociedades Cooperativas: aspectos gerais e prestação de contas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

VALLE, Gustavo Henrique Moreira do. *Panorama constitucional da tributação das sociedades cooperativas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. *Sociedades Cooperativas: Resumo prático*. 8. ed. Curitiba: Juruá, 2008. 236 p.

# O PERFIL DAS RELAÇÕES COMERCIAIS DE SANTA CATARINA, BRASIL, COM OS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

---

## **Luiza Weinhold de Freitas**

Acadêmica do curso de Administração com formação em Comércio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC).  
luizawfreitas@hotmail.com

---

## **Natália Martins Gonçalves**

Doutora em planejamento de transportes na Eberhard Karls Universität Tübingen, Alemanha.  
Professora e pesquisadora do Núcleo de Estudos Contábeis (NECON) da Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC).  
ngo@unesc.net

## **RESUMO:**

O Estado de Santa Catarina possui importante relação comercial com os Estados Unidos da América (EUA). Esse é o principal país de destino das exportações e o quarto no que se refere à de origem das importações em 2013. Ademais, pelo posicionamento dos EUA no comércio internacional, é um parceiro comercial relevante para o Brasil. O estudo objetiva analisar a relação comercial entre Santa Catarina e os EUA, no período de 2000 a 2013, ressaltando o posicionamento e o perfil exportador do Estado. A pesquisa é do tipo descritiva, elaborada utilizando-se de base de dados secundários de base bibliográfica e documental, com enfoque qualitativo e quanti-qualitativo. Os resultados apontaram que as relações comerciais evoluíram no período e têm potencial de crescimento, desde que se invista em fatores de elevação de produtividade e competitividade.

## **PALAVRAS-CHAVE:**

Comércio internacional. Relação comercial. Perfil exportador. Santa Catarina. Estados Unidos da América.

## 1 INTRODUÇÃO

As relações comerciais, no cenário internacional globalizado, têm permitido a geração de novas oportunidades de negócios para as empresas, proporcionando um relacionamento mais dinâmico entre os mercados devido às múltiplas inter-relações estabelecidas entre os agentes públicos e privados em um ambiente complexo e cenários muitas vezes imprevisíveis. Este cenário trouxe oportunidades de negócios, mas ao mesmo tempo estabeleceu relações comerciais altamente competitivas, levando empresas e governos a buscarem nas relações internacionais o ambiente para a instituição de acordos e parcerias para se protegerem das barreiras comerciais e garantirem a rentabilidade esperada.

O comércio internacional é um componente essencial da economia norte-americana; parte importante da produção do país é destinada à venda no exterior, além de ser também o maior mercado consumidor mundial. De acordo com indicadores recentes, os Estados Unidos figuraram como primeiro maior importador e segundo maior exportador, absorvendo 12,4% das importações e 8,4% das exportações mundiais em 2013 (FIESC, 2014).

Historicamente, o Brasil mantém relações comerciais com os Estados Unidos. A presença do capital norte-americano no desenvolvimento da economia brasileira é marcante desde o início da sua industrialização ainda no século XIX até os dias de hoje. Em 2013, os Estados Unidos foi o segundo principal parceiro comercial do Brasil, representando 12,59% da corrente de comércio do Brasil (BRASIL, 2014b).

De igual maneira, Santa Catarina possui uma relação comercial constante com os Estados Unidos, que vem se intensificando ao longo do tempo. De acordo com a Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC), o Estado ficou na décima posição no *ranking* nacional de exportações de 2013, correspondendo a 3,6% das exportações brasileiras (FIESC, 2014). Em 2013, os Estados Unidos ficaram em primeiro lugar nas exportações catarinenses, e em quarto lugar no *ranking* dos principais mercados de origem das importações de Santa Catarina (BRASIL, 2014b). Assim, de acordo com os recentes dados do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), a relação comercial com os Estados Unidos é de alta relevância para o comércio internacional catarinense (BRASIL, 2014b).

No âmbito do comércio exterior, Santa Catarina e os Estados Unidos movimentaram um total de 2 bilhões USD\$ *Free on Board* (FOB) em 2013:

USD\$ 1.021.382.676 FOB em exportações, e USD\$ 1.023.743.432 FOB em importações (BRASIL, 2014d). Esta corrente de comércio apresentou um aumento de 9,39% em relação ao ano de 2012. As relações comerciais entre Santa Catarina e os Estados Unidos continuam em processo de expansão, pois ambos têm interesses comuns em diversos setores. A presente pesquisa examinou a evolução do intercâmbio comercial entre o Estado de Santa Catarina e os Estados Unidos da América de 2000 a 2013, e identificou o posicionamento político e o perfil exportador do Estado de Santa Catarina.

A justificativa do desenvolvimento da pesquisa encontra sua fundamentação principal na relevância da relação comercial com os Estados Unidos da América para o comércio exterior catarinense, considerando a sua posição no *ranking* das exportações, bem como os destaques da pauta de exportações e o seu posicionamento político, materializado nos acordos e preferências. O estudo também se justifica pelo interesse em conhecer os fundamentos principais do relacionamento comercial que Santa Catarina possui com uma das maiores economias mundiais e principal país de destino de suas exportações. Considerando a importância desse mercado para o Estado, a sua compreensão é relevante para os agentes econômicos para poder manter a participação atual e buscar a sua expansão.

A presente pesquisa, metodologicamente, foi classificada de natureza descritiva e explicativa para atingir os objetivos pretendidos. Quanto aos meios de investigação, a pesquisa foi caracterizada como bibliográfica e documental. Com a finalidade de analisar a relação comercial entre Santa Catarina e os Estados Unidos, as autoras efetuaram a coleta e a análise de dados em bases secundárias, utilizando-se de fontes bibliográficas e documentais.

As fontes pesquisadas incluíram diversos artigos levantados em bases de dados científicas, em livros de autores conceituados, e bases de dados disponibilizadas em bibliotecas *online*, bem como em *websites* governamentais e não governamentais. Em relação ao espaço-tempo da pesquisa, foi analisada a relação comercial entre Santa Catarina e os Estados Unidos de 2000 a 2013.

Para identificar o intercâmbio comercial, utilizou-se dos relatórios da balança comercial dos dois países, Brasil e EUA, e dados da pauta dos produtos de exportação entre os anos de 2000 a 2013 disponíveis na base de dados da Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento da Indústria e do Comércio do Brasil.

Em se tratando dos acordos e políticas comerciais, buscou-se por acordos e políticas vigentes na data da realização da pesquisa. Quanto à análise dos dados, a pesquisa foi desenvolvida com o enfoque qualitativo. As informações bibliográficas e documentais coletadas permitiram levantar dados qualitativos para desenvolver a análise por meio da avaliação e da interpretação desses dados, com a sua consolidação em gráficos e tabelas para, posteriormente, descrever e explicar sua importância na pesquisa.

## 2 O COMÉRCIO INTERNACIONAL

Economistas clássicos, como Adam Smith, defendem que se todos os países adotassem a prática do livre comércio, os recursos mundiais seriam utilizados com maior eficiência e aumentaria o bem-estar econômico mundial. No entanto, o crescimento do comércio internacional resultou no aumento da concorrência internacional e na implementação de políticas comerciais dos países. Sendo assim, todo governo deve estar atento às políticas macroeconômicas dos outros países parceiros, como também de seus concorrentes comerciais (SILVA, 2001).

Maluf (2000, p. 18) afirma que “os fatos ligados ao comércio exterior têm profundas implicações com as relações internacionais, sejam elas vistas nas suas repercussões internas ou externas”. Considerando o escopo deste estudo, as relações comerciais internacionais possuem diversos aspectos que devem ser estudados, a fim de se entender as operações e os intercâmbios, as peculiaridades dos Estados e o posicionamento político estratégico de todas as economias no comércio mundial.

O comércio internacional passou a existir a partir da constatação de que nenhum país é autossuficiente o bastante para produzir todos os bens e serviços de que necessita (SILVA, 2001). Desde a era dos mercantilistas, no século XVI, reconheceu-se a importância do estudo do comércio internacional, quando se percebeu que o intercâmbio internacional era essencial para a vitalidade dos mercados (SILVA, 2001). O início do comércio internacional pode ser entendido com o surgimento da indústria naval, que resultou em conquistas de novos territórios.

O estudo do comércio internacional na economia mundial tem sido fundamental desde as primeiras trocas entre as nações. Para melhor compreender sua relevância, o presente estudo aborda as teorias clássicas do comércio internacional, isto é, a teoria das vantagens absolutas de Smith

(1776) e a teoria da vantagem comparativa de Ricardo (1982), bem como as novas teorias: a teoria da vantagem competitiva de Porter (1989) e a teoria de crescimento formulada por Romer (1986) e Lucas (1988), baseada na concorrência imperfeita. O presente estudo aborda também a teoria dos mercados assimétricos de Akerlof (1970), conhecida como a informação imperfeita.

A **teoria clássica das vantagens absolutas**, publicada em 1776 por Adam Smith, defende que cada país deve se especializar na produção dos bens que lhe proporcione maior vantagem absoluta (SMITH, 1985; COUTINHO *et al.*, 2005). “A vantagem absoluta de um país na produção de um bem resulta de uma maior produtividade, ou seja, da utilização de uma menor quantidade de insumo para produzir esse bem enfrentando menores custos” (COUTINHO *et al.*, 2005, p. 102). A **teoria da vantagem comparativa**, formulada por David Ricardo em 1818, foi baseada na teoria da vantagem absoluta. No entanto, Ricardo aprimorou esta ideia e demonstrou que cada país deveria se especializar e exportar os bens que produzisse de forma relativamente mais eficiente e de maior vantagem comparativa (COUTINHO *et al.*, 2005; RICARDO, 1982).

As inovações organizacionais e o surgimento das economias de escalas no comércio mundial resultaram no aumento da competitividade. Evidenciou-se a necessidade de criar novas teorias, com suposição da concorrência imperfeita como base de funcionamento dos mercados, que surgiu da necessidade de integrar o comércio aos novos modelos de crescimento econômico.

Coutinho *et al.* (2005) afirmam que uma nova abordagem surgiu em 1989, quando Michael Porter desenvolveu a **teoria das vantagens competitivas**. Porter (1989) acredita que o único conceito significante de competitividade das nações é o de produtividade, baseado na maneira como os recursos nacionais (trabalho e capital) são empregados, ou seja, um país deve se especializar aproveitando os seus recursos humanos para promover a produtividade e a vantagem competitiva.

Em 1986 e 1988 as **novas teorias do crescimento** foram apresentadas, desenvolvidas por Romer (1986) e Lucas (1988), determinadas pelas teorias da acumulação de capital humano, inovação e diversificação tecnológica. Segundo essas novas teorias, os fatores essenciais “do crescimento e dos possíveis benefícios do comércio residiriam na acumulação de capital humano, na inovação tecnológica e, subsequentemente, nos ganhos de produtividade e de diversificação da produção” (SARQUIS, 2011, p. 53).

Para melhor compreender o posicionamento político, é válido ressaltar a **teoria dos mercados assimétricos**, também conhecida como a informação imperfeita. Esta teoria permite entender as diferenças e os comportamentos dos mercados, de forma a melhor analisar as fraquezas e as oportunidades. O conceito de informação assimétrica foi introduzido por George A. Akerlof em 1970, em sua publicação *The Market for “Lemons”: Quality Uncertainty and the Market Mechanism*<sup>1</sup> (AURONEN, 2003). Akerlof (1970) defende que informações assimétricas podem favorecer as negociações, ou seja, o vendedor que possui mais informação e conhecimento possui maior vantagem sobre a negociação (AURONEN, 2003).

Michael Spence continua as ideias de Akerlof, publicando em 1973 a “Sinalização do Mercado de Trabalho” (SPENCE, 1973). A teoria dos mercados assimétricos busca identificar as diferenças entre os mercados, tentando entender a forma como se estabelece o seu posicionamento. Segundo a teoria, nos diferentes mercados existem grupos que, por posicionamentos diferenciados, amealham informações que outros não possuem. Desta forma, as informações são utilizadas estrategicamente para obter vantagens competitivas sobre os demais. A afirmação e o estabelecimento do posicionamento baseados na detenção de informações privilegiadas provocam distorções nos mercados, ou seja, assimetria, levando à concorrência imperfeita (AURONEN, 2003; SPENCE, 1973). Os teóricos George A. Akerlof (AKERLOF, 1970), Michael Spence (SPENCE, 1973) e Joseph Stiglitz (GRIFITH-JONES; OCAMPO; STIGLITZ, 2010) criticam os modelos teóricos de equilíbrio dos mercados, isto é, sem distorções. Estratégias políticas para fortalecer o posicionamento de cada mercado específico, portanto, se fazem necessárias.

Para um país manter sua competitividade no comércio internacional e equilibrar-se frente a oportunidades e ameaças, faz-se necessário um posicionamento político estratégico. Para Labatut (1994), as operações de políticas de comércio exterior podem se dividir em macropolítica e micropolítica de comércio exterior. A “**macropolítica de comércio exterior** é de competência do Estado e deve preocupar-se em propiciar condições aos empresários desse comércio a se desenvolverem plenamente” (LABATUT, 1994, p. 116). Políticas e estratégias devem possibilitar condições favoráveis para a expansão dos negócios no âmbito internacional. Já a **micropolítica de comércio exterior** é a política de iniciativa das empresas priva-

---

<sup>1</sup> Em português: O Mercado para “Limões”: Incerteza da Qualidade e o Mecanismo do Mercado.

das. “Para que haja eficiência no sistema, a empresa deve assistir o governo e dele receber o apoio necessário às suas iniciativas” (LABATUT, 1994, p. 133). Contudo, o mecanismo operacional para a elaboração das políticas das empresas depende do apoio dos governos e dos objetivos da própria empresa.

Sendo assim, observa-se a importância da macropolítica de comércio exterior para uma nação, uma estrutura de apoio que disponibilize mecanismos e ferramentas que sustentem o posicionamento político de um país e das empresas importadoras e exportadoras.

### **3 O POSICIONAMENTO DE SANTA CATARINA FRENTE AOS SEUS PARCEIROS COMERCIAIS NORTE-AMERICANOS**

A busca pelo aprofundamento das relações comerciais entre Brasil e Estados Unidos foi marcada, nos anos de 1990, pela tentativa da criação da Área de Livre Comércio das Américas (ALCA). Os Estados Unidos mostraram interesse em se relacionar economicamente com os países das Américas, apresentando a proposta da ALCA, em 1994, com a intenção de instituir uma zona de livre comércio desde o Alaska até a Terra do Fogo (BANDEIRA, 2009). Segundo Bandeira (2009, p. 52), o objetivo do país norte-americano era “modelar o sistema econômico mundial e fazê-lo funcionar em benefício da América, i. e., dos Estados Unidos, como centro mais dinâmico da economia global, no século XXI”. Neste contexto, a proposta da ALCA não foi concretizada, pois entendeu-se como uma estratégia dos Estados Unidos de manter a supremacia no hemisfério em benefício próprio.

Após o insucesso da ALCA, vale destacar as rodadas de negociações comerciais multilaterais, realizadas pelo *General Agreement on Tariffs and Trade* (Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT), em especial a Rodada do Uruguai (1986-1994) com o objetivo de implementar medidas para viabilizar o comércio internacional de acordo com as necessidades dos países. A Rodada do Uruguai abordou diversos temas, concretizou diversos acordos e constituiu a Organização Mundial do Comércio (OMC) em 1995.

A origem da OMC no cenário econômico internacional abriu novas possibilidades de negócios e acordos comerciais, além de regulamentar a economia mundial. Os Estados Unidos da América e o Brasil tornaram-se membros da OMC no ano de sua criação, em 1995, e a participação de ambos trouxe diversas oportunidades comerciais que originaram acordos bilaterais e multilaterais. A existência da OMC para o Brasil é fundamen-

tal, visto que, por ser um país em desenvolvimento, a participação em um fórum de debates privilegiado é importante para defender seus interesses e demarcar seu posicionamento no mercado internacional, tendo como base de sustentação as convenções e o direito internacional.

Os acordos e os regimes dos quais o Brasil faz parte estão disponíveis no Departamento de Negociações Internacionais (DEINT), da Secretaria de Comércio Exterior, do Ministério do Desenvolvimento da Indústria e do Comércio (BRASIL, 2014b). Já os acordos e os regimes dos Estados Unidos são disponibilizados pelo Escritório do Representante do Comércio dos Estados Unidos (*The Office of the United States Trade Representative – USTR*) do Governo norte-americano. De acordo com a pesquisa, observou-se que o Brasil e os Estados Unidos não possuem acordos entre si, porém possuem diversos acordos comerciais com outros diferentes países.

No âmbito das relações multilaterais da OMC, os Estados Unidos concedem aos membros da organização o tratamento da nação mais favorecida, com a redução de tarifas (BRASIL, 2011). Dentre os acordos da OMC, os Estados Unidos também buscam estimular as exportações dos países de menor desenvolvimento econômico, mediante a redução tarifária unilateral de alguns produtos, por meio do Sistema Geral de Preferências (SGP). O Brasil está entre os 131 países beneficiários desse sistema (BRASIL, 2014b; BRASIL, 2011), o qual possibilita que produtos brasileiros de exportação disponham desta vantagem para manterem-se competitivos no mercado norte-americano. Instituído nos Estados Unidos em 1976, os produtos elegíveis do SGP são identificados conforme sua classificação tarifária na nomenclatura norte-americana, *Harmonized Tariff Schedule of the United States*. Os Estados Unidos concede a redução ou isenção de imposto de importação para 82 códigos do Sistema Harmonizado (SH) (WTO, 2014).

Na edição de 2011 do Relatório Nacional de Estratégias de Exportação dos Estados Unidos, “o Departamento de Comércio aponta como uma de suas prioridades o aprofundamento das relações comerciais com o Brasil, a China e a Índia” (BRASIL, 2012, p. 39). Tal fato leva a entender que os Estados Unidos têm intenção de buscar uma relação consistente e estável com o Brasil. Em 2011, foi assinado o Tratado de Cooperação Econômica e Comercial (*Agreement on Trade and Economic Cooperation – ATEC*), que estabeleceu a Comissão de Relações Econômicas e Comerciais entre o *U.S. Trade Representative* (USTR) e o Ministério das Relações Exteriores (MRE) (ESTADOS UNIDOS, 2013). Em 2012, os Estados Unidos sediaram a primei-

ra reunião da Comissão bilateral Brasil-Estados Unidos, na qual ambos os países concordaram em buscar maior cooperação em uma série de questões, incluindo investimentos, propriedade intelectual e comércio transfronteiriço de serviços (ESTADOS UNIDOS, 2013). O principal objetivo é expandir o comércio bilateral e fortalecer as relações econômicas entre as partes (ESTADOS UNIDOS, 2013; ESTADOS UNIDOS, 2011).

Contudo, esta análise corrobora com Labatut (1994), quando confirma que em relação à macropolítica de comércio internacional, cada país procura implantar políticas visando à ampliação de sua participação no comércio exterior, “mas procuram proteger suas produções e seus mercados, outros procuram produzir mais e conquistar novos mercados” (LABATUT, 1994, p. 115).

Considerada uma das economias mais protecionistas do mundo, o Brasil adota diversas medidas como barreira às importações. Para a aplicação das normas regulamentares brasileiras, o sistema administrativo das importações compreende as seguintes modalidades: importações dispensadas de licenciamento, importações sujeitas a licenciamento automático e importações sujeitas a licenciamento não automático (BRASIL, 2014b). Previamente à importação, é necessário consultar o Sistema Integrado de Comércio Exterior para verificar se há exigência de tratamento administrativo para determinada mercadoria. A Receita Federal do Brasil disponibiliza ao público a possibilidade de simular uma situação de importação por meio do Simulador do Tratamento Tributário e Administrativo das Importações (BRASIL, 2014a).

Dentre os diversos tratamentos administrativos, todas as importações de materiais usados para o Brasil estão sujeitas à anuência do DECEX. As importações de alguns produtos estão também sujeitas à obtenção de cotas tarifárias de abastecimento, quantidades estabelecidas de mercadorias permitidas para entrar no país, usufruindo de uma redução no Imposto de Importação, em períodos em que a produção do Brasil seja insuficiente para o atendimento do mercado interno, ou quando houver um surto de demanda (BRASIL, 2014b).

Em suma, é possível afirmar que tais políticas comerciais adotadas tanto pelos Estados Unidos quanto pelo Brasil são estabelecidas de acordo com a macropolítica de comércio exterior do governo norte-americano e brasileiro. Conforme Labatut (1994, p. 115), “o livre comércio internacional é uma utopia”, ou seja, é necessário implantar políticas para a regulamentação e controle da relação entre os mercados internacionais, bem

como equilibrar a integração entre os mercados. Sendo assim, cada país adota a melhor política comercial conforme suas necessidades e intenções, seja para restringir as importações por meio de políticas restritivas, seja para expandir as exportações e importações com o estabelecimento de acordos comerciais.

A necessidade de sustentações teóricas devido ao aumento da competitividade, que surgiu da concorrência imperfeita no comércio mundial, levou à proposição de novas teorias nos anos de 1980, como a teoria das vantagens competitivas desenvolvida por Porter (1989) e as teorias do crescimento, desenvolvidas por Romer (1986) e Lucas (1988). Essas teorias focam na acumulação de capital humano, na inovação e diversificação tecnológicas para a promoção da produtividade e da vantagem competitiva. Adicionalmente, as teorias que tratam das assimetrias dos mercados, desenvolvidas por Akerlof (1970), Spence (1973) e Joseph Stiglitz (GRIFITH-JONES; OCAMPO; STIGLITZ, 2010), vêm complementar estas teorias que tratam dos mercados de concorrência imperfeita, marcados pelo acirramento da competição na era da economia da informação. Em suma, as novas teorias foram desenvolvidas com o fim de sustentar as análises do comércio internacional, nas quais os competidores apresentam-se em diferentes níveis de desenvolvimento socioeconômico e se enfrentam na arena global buscando alcançar maior competitividade frente às economias mais desenvolvidas, e, especificamente, à economia norte-americana, de elevada produtividade e capacidade tecnológica em diversos setores.

Em relação ao posicionamento de Santa Catarina, a sua integração econômica com o comércio internacional se intensificou e se desenvolveu a partir da abertura comercial brasileira nos anos de 1990. A inserção internacional e a política externa brasileira foram as saídas baseadas nos objetivos para superar os desafios da sua realidade geopolítica, geoeconômica e geoestratégica (ABREU; ABREU, 2009) e o Estado de Santa Catarina se beneficia deste momento oportuno, reforçado pela sua condição singular de acesso a cinco portos marítimos. Com a integração econômica do Estado no comércio internacional, surge a necessidade da instituição de macropolíticas de comércio exterior.

O Plano Catarinense de Desenvolvimento SC 2015 busca introduzir na administração de Santa Catarina o processo de planejamento de longo prazo, focado na finalidade de promover o desenvolvimento sustentável e equilibrado do Estado, com objetivos e ações estratégicas que garantam a competitividade sistêmica, além do apoio à ciência e à inovação tecnológi-

ca (ABREU; ABREU, 2009). Conforme Abreu e Abreu (2009), observa-se a necessidade de implementar políticas para promover a inovação tecnológica para consolidar o Estado como território das exportações industriais do País, de melhorar a logística de transporte para o escoamento nos terminais portuários, e de implantar a gestão da demanda energética catarinense.

Santa Catarina possui também um plano de marketing, visando demonstrar oportunidades ao mundo. Conforme Abreu e Abreu (2009, p. 473), o objeto do plano de marketing inclui: atrair investidores e empresas, manter e expandir negócios, atrair turistas, incentivar pequenas e médias empresas e promover a abertura de novos negócios, expandir o comércio internacional e os investimentos externos, entre outros. Estes objetivos consideram os projetos estruturantes estatais e demais fatores determinantes da macropolítica do Estado.

O Estado catarinense possui uma forte estrutura portuária, contanto com cinco portos marítimos ativos: Porto de São Francisco do Sul, Porto de Itajaí, Porto de Imbituba, Porto de Navegantes e Porto de Itapoá (GOULARTI FILHO, 2013). O Porto de Laguna tem atuação voltada à pesca. O modal de transporte mais utilizado nas exportações e importações de Santa Catarina em 2011 e 2012 é o marítimo, em segundo lugar o modal rodoviário, e em terceiro o modal aéreo (FIESC, 2013). Com a predominância das exportações e importações catarinenses de modal marítimo, Santa Catarina está bem posicionada em relação à logística de transporte, ressalvadas algumas regiões com dificuldades de integração intermodal para fazer a carga chegar ao porto.

Em suma, constatou-se que, devido à concorrência no comércio mundial, faz-se necessária a aplicação de estratégias para fortalecer e consolidar o posicionamento de Santa Catarina frente ao mercado internacional. Promover a inovação tecnológica, promover o Estado como território das exportações industriais do País, melhorar a logística de transporte, entre outros, são estratégias que podem garantir o equilíbrio e a competitividade.

#### **4 INDICADORES DA RELAÇÃO COMERCIAL ENTRE SANTA CATARINA E OS ESTADOS UNIDOS**

Considerado uma das economias mais abertas do País, o Estado de Santa Catarina possui uma economia forte e ativa e uma indústria diversificada (FIESC, 2013). Dos principais países de destino das exportações de Santa Catarina, os Estados Unidos se destaca na primeira posição dos

destinos das exportações de Santa Catarina, representando 11,76% do total das exportações de 2013 e apresentando um crescimento de 0,33% em relação ao ano de 2012 (BRASIL, 2014b).

Os Estados Unidos se posicionaram, em 2013, em quarto lugar no *ranking* dos principais países de origem das importações catarinenses, representando 6,93% do total das importações do Estado, um crescimento expressivo de 20,21% em relação a 2012 (BRASIL, 2014b). Em primeiro lugar está a China, com 30,66% do total, em 2013; em segundo lugar vem o Chile com 8,32%; e em terceiro lugar a Argentina com 7,47% (BRASIL, 2014b).

Durante o ano de 2013, a relação comercial de Santa Catarina com os Estados Unidos movimentou uma corrente de comércio de USD\$ 2.045.126.108,00, um aumento de 9,39% em relação ao ano de 2012 (BRASIL, 2014d). De acordo com os dados coletados, é possível verificar que a relação comercial entre Santa Catarina e os Estados Unidos é diferente da relação do Brasil com o país norte-americano. Após 2009, o Brasil tem importado mais do que exportado para os Estados Unidos, enquanto Santa Catarina tem apresentado o oposto durante todo o período de 2000 a 2013, exportando mais do que importando no mesmo período.

A Figura 1 ilustra o desempenho do intercâmbio comercial entre Santa Catarina e Estados Unidos, de 2000 a 2013.

Figura 1 – Evolução do intercâmbio comercial entre Santa Catarina e Estados Unidos



Fonte: Elaborado com base nos dados de Brasil (2014d).

De acordo com o intercâmbio comercial, a corrente de comércio entre Santa Catarina e Estados Unidos vem crescendo ao longo dos últimos anos pesquisados, entre 2000 a 2013. Apesar da queda das exportações

em 2008 e 2009 de 10,54% e 34,74%, respectivamente, reflexo da crise norte-americana de 2008, as exportações retomaram seu crescimento gradativamente a partir do ano de 2010. Analisando a Figura 1, é possível identificar que as exportações estão crescendo, bem como as importações, resultando em um baixo saldo comercial nos últimos anos. As variações e resultados projetados para os próximos anos estão a depender das configurações macroeconômicas internas e geopolíticas futuras, e do posicionamento dos dois países frente ao comércio exterior.

Considerado o primeiro importador mundial em 2013, as importações dos Estados Unidos representaram 12,4% das importações mundiais (FIESC, 2014). Tal fato leva a compreender que o mercado interno norte-americano possui uma demanda bastante representativa, mesmo diante das economias mais desenvolvidas, e que está sendo em grande medida atendido pelo mercado externo.

Esta análise corrobora as constatações de Silva (2001, p. 107), de que “as economias modernas são, todas elas, abertas, isto é, exportam parte dos bens e serviços que produzem e importam parte dos bens que consomem”. Dessa forma, a abertura das economias modernas possibilita a expansão, a potencialização e a diversificação das trocas comerciais, bem como beneficia no âmbito das negociações comerciais entre as partes.

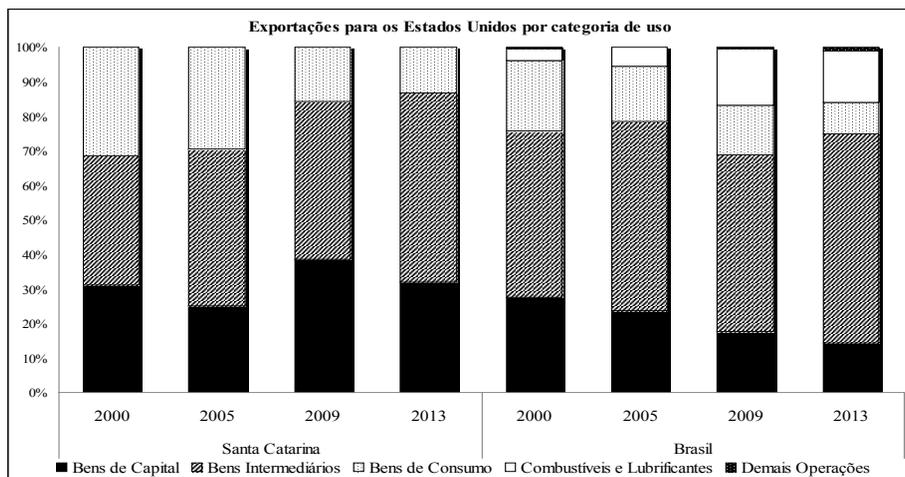
## **5 O PERFIL EXPORTADOR DO ESTADO SANTA CATARINA PARA OS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA**

Com o objetivo de identificar o perfil exportador de Santa Catarina para os Estados Unidos, esta seção apresenta análise das exportações catarinenses para os Estados Unidos por categoria de uso, por intensidade tecnológica, bem como a pauta de exportação.

Os Estados Unidos ficaram posicionados em primeiro lugar no *ranking* dos principais países de destino das exportações de Santa Catarina em 2013, representando 11,76% do total (BRASIL, 2014b). Santa Catarina possui uma pauta de exportação diversificada, na qual fornece uma ampla gama de produtos de variados segmentos. No geral, exporta um grande volume de carne de aves, máquinas e motores, fumo e cigarro, materiais elétricos e eletroeletrônicos e carne suína, entre outros (BRASIL, 2014d). Para se compreender melhor as exportações de Santa Catarina para os Estados Unidos, a Figura 2 apresenta a participação por categoria de uso das exportações do Brasil e de Santa Catarina para os Estados Unidos.

A partir dos dados apresentados na Figura 2, observa-se a predominância de exportação de bens intermediários durante todo o período, alcançando uma representação em 2013 de 54,69% das exportações totais. Esse segmento inclui bens intermediários destinados para a indústria e insumos para a produção de outros bens, como alimentos para indústria, produtos minerais e materiais de construção. Os bens de capital são atualmente o segundo maior setor das exportações catarinenses para os Estados Unidos, representando 32,06% do total em 2013. Este segmento é composto por bens de produção como máquinas, computadores, ferramentas, equipamentos, instalações etc. Evidenciou-se também que as exportações de bens de consumo, exportados diretamente para o consumo da população, têm reduzido gradativamente ao longo nos anos, de 31,41% do total em 2000 para apenas 13,25% do total em 2013.

Figura 2 – Participação por categoria de uso das exportações do Brasil e de Santa Catarina para os Estados Unidos



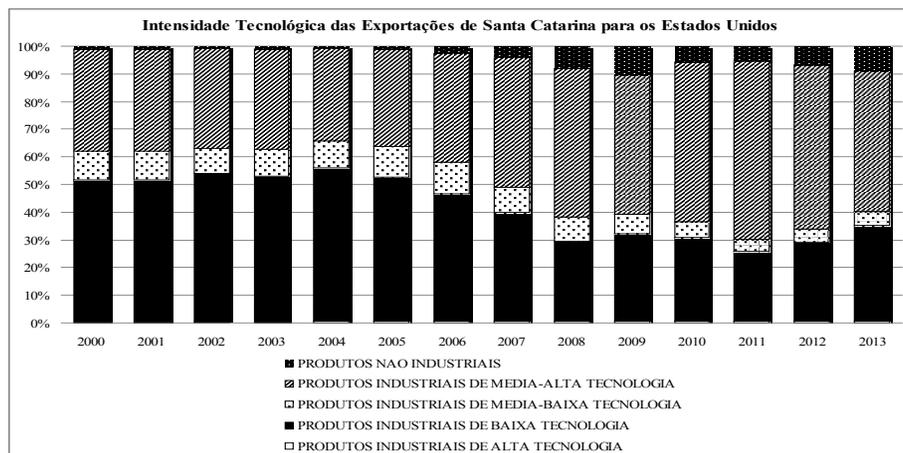
Fonte: Elaborado com base nos dados de Brasil (2014b, 2014d).

Realizando uma análise comparativa das exportações do Brasil para os Estados Unidos em relação às exportações do Estado de Santa Catarina para os Estados Unidos, observa-se que em ambos os intercâmbios comerciais os bens intermediários têm predominância. No entanto, percebe-se diferença com relação à representação das exportações do Brasil de bens de capital: as exportações brasileiras desse segmento representaram ape-

nas 14% do total em 2013, enquanto 32% das exportações catarinenses em 2013 foram de bens de capital.

Outra maneira de mensurar e analisar as exportações de Santa Catarina é por meio de sua divisão de acordo com a intensidade tecnológica, conforme ilustrado na Figura 3.

Figura 3 – Exportações de Santa Catarina para os Estados Unidos por intensidade tecnológica



Fonte: Elaborado com base nos dados de Brasil (2014b, 2014d).

De acordo com a metodologia de estatísticas de comércio exterior do MDIC (BRASIL, 2014c), as exportações catarinenses para os Estados Unidos foram classificadas por intensidade tecnológica, tal como mostra a Figura 3. No que se refere à intensidade tecnológica, a maior participação das exportações catarinenses para os Estados Unidos é de produtos industriais de média-alta tecnologia, representando USD\$ 517 milhões em 2013, pouco mais que 50% do total. Nota-se ainda que esses produtos têm apresentado um bom desempenho de crescimento durante o período analisado. As exportações de produtos industriais de baixa tecnologia são o segundo maior em participação, 35% do total em 2013. Apesar de as exportações de USD\$ 355 milhões em 2013 continuarem sendo significativas, a sua participação tem decrescido, se comparada com o ano de 2000, quando era mais de 50% do total.

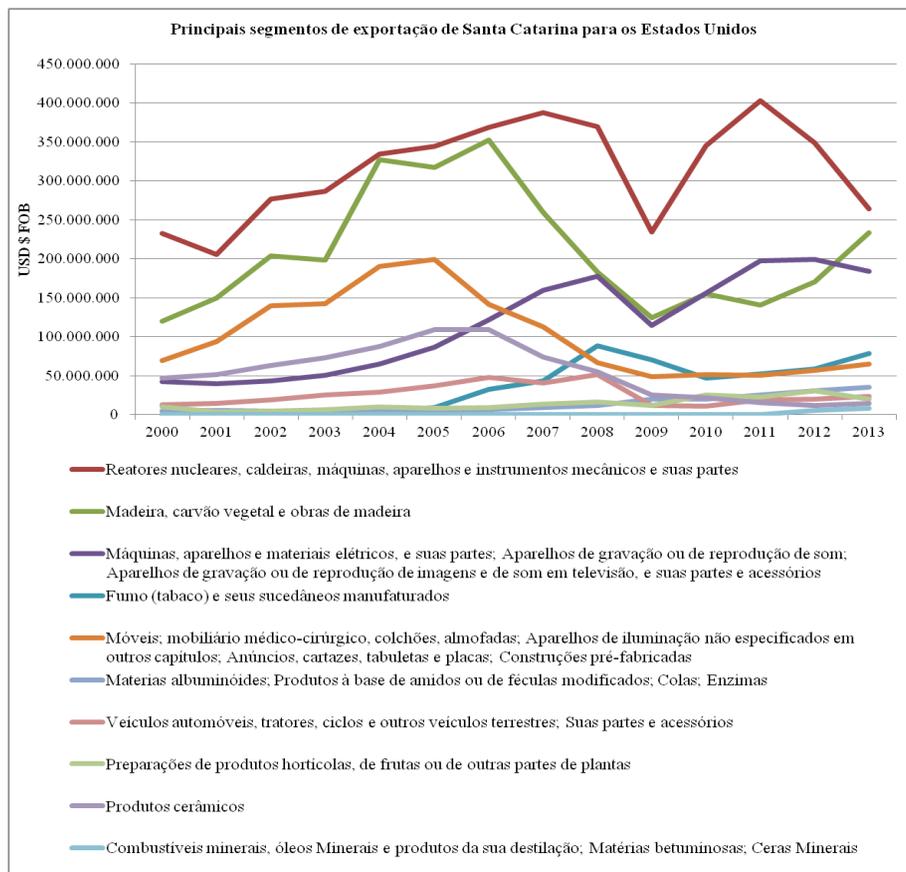
Produtos não industriais é o terceiro item em intensidade tecnológica do Estado em 2013, os quais tiveram participação de menos de 1% no ano de 2000, crescendo para 9% do total em 2013. Por fim, produtos

industriais de média-baixa tecnologia têm diminuído as exportações em relação a 2000, representando pouco menos que 5% do total em 2013. Por fim, vale ressaltar que as exportações de produtos de alta tecnologia representam uma baixa participação das exportações. Esse resultado se manteve estável e com pouca evolução, não ultrapassando mais que 0,81% do total das exportações durante todo o período.

Ao confrontar estes resultados com as novas teorias de crescimento do comércio internacional desenvolvidas por Romer (1986) e Lucas (1988), os resultados contribuem para compreender que, segundo estas novas teorias, o crescimento do comércio é determinado pela inovação tecnológica e pela acumulação de capital humano que, conseqüentemente, traz ganhos de produtividade e de diversificação da produção (SARQUIS, 2011). Sendo assim, Santa Catarina poderá se beneficiar se houver ênfase de investimento em inovação tecnológica e capital humano para promover as exportações de produtos industriais de tecnologia com maior valor agregado, considerando que o Estado já se mostrou ativo e com tendência de crescimento dos volumes exportados no período analisado. Além desses produtos que têm permanecido na pauta de exportações, o Estado poderia se beneficiar do conhecimento acumulado do mercado e investir em inovação tecnológica e capital humano para buscar a expansão dos volumes já exportados e a incrementação da pauta com novos produtos. Deste modo, poder-se-ia vislumbrar o alcance da vantagem competitiva descrita na teoria de Porter (1989) pelo “aumento da produtividade, que se dá por meio de inovações, decorrentes de novas tecnologias, novos métodos de treinamento, novas abordagens de marketing ou aprimoramento dos processos produtivos e gerenciais” (COUTINHO *et al.*, 2005, p. 107).

A Figura 4 apresenta a evolução da pauta dos dez principais segmentos de exportações de Santa Catarina para os Estados Unidos durante o período de 2000 a 2013, o que representou um total de exportações acima de USD\$ 8 milhões em 2013.

Figura 4 – Evolução dos principais segmentos das exportações de Santa Catarina para os Estados Unidos



Fonte: Elaborado com base nos dados de Brasil (2014d).

É importante destacar que a concentração da pauta de exportação de Santa Catarina de origem norte-americana é bastante alta: os dez produtos principais listados representaram 90,73% do total exportado em 2013. Durante o período de 2000 a 2013, o segmento de “Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos e suas partes” se destaca frente aos demais segmentos, liderando o mercado exportador catarinense em USD\$ FOB. Este segmento cresceu 113% de 2000 para 2013, e representou 25,84% do total das exportações de 2013. Em segundo lugar encontra-se o segmento de “madeira, carvão vegetal e obras de madeira”, que apresentou um crescimento de 195% de 2000 para 2013 e 22,84% de participação em relação ao total em 2013. Em seguida, o segmento de “má-

quinas, aparelhos e materiais elétricos”, que também apresentou um crescimento significativo durante este mesmo período, 430%, representando 18% de participação do total de 2013. Os demais segmentos representaram 24% do total da pauta de exportações catarinenses para os Estados Unidos em 2013.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Por fim, concluiu-se que as relações comerciais da Santa Catarina com os Estados Unidos têm potencial de crescimento. Considerado o primeiro importador mundial em 2013, as importações dos Estados Unidos representaram 12,4% das importações mundiais (FIESC, 2014). Tal fato leva a compreender que o mercado norte-americano possui uma alta demanda que está sendo atendida pelo mercado externo. Vale destacar que a adesão do Brasil e dos Estados Unidos na Organização Mundial do Comércio (OMC) abriu novas possibilidades de negócios e acordos comerciais entre ambos os países, estreitando essas relações.

A pesquisa também identificou o interesse do Brasil e dos Estados Unidos em buscar maior cooperação por meio do acordo bilateral, o Tratado de Cooperação Econômica e Comercial (*Agreement on Trade and Economic Cooperation* – ATEC) assinado em 2011. O principal objetivo é expandir o comércio bilateral e fortalecer as relações econômicas entre eles.

Em relação às exportações de Santa Catarina para os Estados Unidos, os resultados apontados na pesquisa foram positivos, visto que os registros mostram uma evolução ao longo dos anos. Apesar da queda em 2008 e 2009, as exportações retomaram seu crescimento gradativamente a partir do ano de 2010. As variações e os resultados projetados para os próximos anos estão a depender das configurações macroeconômicas internas e geopolíticas futuras e do posicionamento dos dois países frente ao comércio exterior. Como sintetiza Porter (1995), a capacidade competitiva de um mercado somente pode ser alcançada pela elevação da produtividade. No caso de Santa Catarina, vale ressaltar a necessidade de investimento por parte das empresas e do setor público para a elevação da produtividade do trabalho para que o Estado possa alcançar competitividade no mercado global. Para isso, é premente o investimento em pesquisa e desenvolvimento na inovação de produtos e processos de trabalho e no fator humano, buscando a qualificação do trabalhador.

Os resultados alcançados no estudo traduzem a necessidade de se aprofundar as investigações para identificar a gama de fatores que influenciam nas exportações catarinenses para os Estados Unidos, ampliando as análises das inter-relações entre esses fatores, para que se possa buscar soluções que atendam às especificidades de cada setor em particular frente a esse mercado. Sugere-se, por exemplo, analisar de forma especial os setores que têm sofrido oscilações nas exportações do período, setores tradicionais da economia catarinense, como o madeireiro (segundo da pauta catarinense para os EUA) e o de máquinas e materiais elétricos. Além de identificar possibilidades de expansão de negócios nos setores tradicionais, investir no estudo de oportunidades de entrada de novos setores na pauta de exportações.

Diante disso, acredita-se que o presente artigo alcançou os objetivos propostos. Concluiu-se que o comércio internacional catarinense possui uma importante relação comercial com os Estados Unidos da América; que o comércio bilateral apontou potencial de crescimento, desde que se invista em fatores de elevação de produtividade e competitividade. Santa Catarina poderia se beneficiar do conhecimento acumulado do mercado e investir para buscar a expansão dos produtos já exportados e incrementar a pauta com novos produtos para melhorar o desempenho do perfil exportador do Estado.

## REFERÊNCIAS

ABREU, Alcides; ABREU, Nelson de. *Santa Catarina, reconstrução & desenvolvimento para até 2020*. Florianópolis: [s.n.], 2009.

AKERLOF, George A. The market for “lemons”: quality uncertainty and the market mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, Oxford University Press, v. 84, n. 3, p. 488-500, Aug. 1970.

AURONEN, Lauri. *Asymmetric Information: Theory and Applications*. Seminar in Strategy and International Business. Helsinki University of Technology, Department of Industrial Engineering and Management, 2003. Disponível em: <<http://citeserx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=CBE26EC612C1F2BD24F8B-775F61D5545?doi=10.1.1.198.9252&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 22 out. 2013.

BANDEIRA, Luiz Alberto Moniz. *Geopolítica e política exterior: Estados Unidos, Brasil e América do Sul*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2009. Disponível em: <<http://www.funag.gov.br/biblioteca/dmdocuments/0578.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Simulador do Tratamento Tributário e Administrativo das Importações*. 2014a. Disponível em: <<http://www4.receita.fazenda.gov.br/simulador/BuscaNCM.jsp>>. Acesso em: 10 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. *Brasil exportou US\$ 3,930 bilhões na primeira semana de março*. Notícias, 2014b. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/index.php?area=5>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. *Metodologia de produção de estatísticas de Comércio Exterior*. 2014c. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=605>>. Acesso em: 10 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. *Sistema de Análise das Informações de Comércio Exterior – AliceWeb*. 2014d. Secretaria de Comércio Exterior. Disponível em: <<http://aliceweb.mdic.gov.br/>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério das Relações Exteriores. Divisão de Inteligência Comercial. *Como Exportar: Estados Unidos da América*. Ministério das Relações Exteriores. Brasília: O Ministério, 2012. Disponível em: <<http://www.brasilglobalnet.gov.br/ARQUIVOS/Publicacoes/ComoExportar/CEXEstadosUnidos.pdf>>. Acesso em 25 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos - APEX-Brasil. *Estados Unidos: Perfil e oportunidades comerciais 2011*. Brasília: Apex-Brasil, 2011. Disponível em: <[http://www2.apexbrasil.com.br/media/estudo/eua\\_17102012150803.pdf](http://www2.apexbrasil.com.br/media/estudo/eua_17102012150803.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2013.

COUTINHO, Eduardo Senra *et al.* De Smith a Porter: um ensaio sobre as teorias de comércio exterior. *Revista de Gestão USP*, São Paulo, v. 12, n. 4, p. 101-113, out./dez. 2005.

ESTADOS UNIDOS. United States International Trade Commission – USITC. *The year in trade 2012: operation of the trade agreements program*. U.S. International Trade Commission, v. 64, jul. 2013. Disponível em: <<http://www.usitc.gov/publications/332/pub4416.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2013.

\_\_\_\_\_. The government of United States of American. The White House. *Agreement on trade and economic cooperation between the government of the United States of America and the government of the Federative Republic of Brasil*. 2011. Disponível em: <[http://www.whitehouse.gov/sites/default/files/uploads/Brazil\\_ATEC.pdf](http://www.whitehouse.gov/sites/default/files/uploads/Brazil_ATEC.pdf)>. Acesso em: 15 abr. 2014.

FEDERAÇÃO das Indústrias do Estado de Santa Catarina - FIESC. *Análise do comércio internacional catarinense 2014*. Florianópolis: FIESC, 2014. Disponível em: <<http://www2.fiescnet.com.br/web/recursos/VUVSR05EWXpOQT09>>. Acesso em: 21 ago. 2014.

FEDERAÇÃO das Indústrias do Estado de Santa Catarina - FIESC. *Santa Catarina em dados 2013*: unidade de política econômica e industrial. Florianópolis: FIESC, 2013. Disponível em: <<http://www2.fiescnet.com.br/web/recursos/VUVSR016a-3pPQT09>>. Acesso em: 30 mar. 2014.

GOULARTI FILHO, Alcides. *Portos, ferrovias e navegações em Santa Catarina*. Florianópolis: Ed. UFSC, 2013.

GRIFFITH-JONES, Stephany; OCAMPO, José Antonio; STIGLITZ, Joseph E. *Time for a visible hand: Lessons from the 2008 World Financial Crisis*. Initiative for Policy Dialogue Series, Oxford: Oxford University Press, 2010.

LABATUT, Ênio Neves. *Política de comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1994.

LUCAS JR, Robert E. On the mechanics of economic development. *Journal of Monetary Economics*, North-Holland, n. 22, p. 3-42. Feb. 1988. Disponível em: <<http://www.sfu.ca/~kkasa/lucas88.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2013.

MALUF, Sâmia Nagib. *Administrando o comércio exterior do Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

PORTER, Michael E. *A vantagem competitiva das nações*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RICARDO, David. *Princípios de economia política e tributação*. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

ROMER, Paul M. Increasing returns and long-run growth. *Journal of Political Economy*, Chicago, v. 94, n. 5, p. 1.002-1.037, out. 1986. Disponível em: <<http://ihome.ust.hk/~dxie/OnlineMacro/romerjpe1986.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2013.

SARQUIS, José Buiainain. *Comércio internacional e crescimento econômico no Brasil*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2011. 248 p. Disponível em: <<http://www.funag.gov.br/biblioteca/dmdocuments/com%C3%A9rcio-internacional.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2013.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*. 2. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

SILVA, Mozart Foschete. *Relações econômicas internacionais*. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

SPENCE, Michael. Job Market Signalling. *The Quarterly Journal of Economics*, The MIT Press, v. 87, n. 3, p. 355-374. Aug. 1973.

WTO. World Trade Organization. *Tariff Download Facility*. 2014. Disponível em: <<http://tariffdata.wto.org/>>. Acesso em: 10 maio 2014.



## **SABERES CONTÁBEIS - VOLUME I**

**ORGANIZADORES:** Andréia Cittadin  
Milla Lúcia Ferreira Guimarães  
Dourival Giassi

Andréia Cittadin – aci@unesc.net



Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Possui graduação em Ciências Contábeis e especialização em Contabilidade Gerencial pela Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC). Atualmente é professora titular do curso de Ciências Contábeis e do curso de Tecnologia em Gestão Comercial modalidade à distância da Unesc. Líder do Grupo de Pesquisa Núcleo de Estudos Contábeis (NECON) e integrante do Núcleo de Estudos Organizacionais (NEGEO). Realiza pesquisas nos seguintes temas: contabilidade gerencial, controladoria, contabilidade de custos, logística, ensino e pesquisa em contabilidade.

Milla Lúcia Ferreira Guimarães – mlg@unesc.net



Mestre em Educação pela Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC). Possui graduação em Ciências Contábeis pela Fundação Educacional de Criciúma e especialização em Didática e Metodologia do Ensino Superior pela Unesc. Atualmente é professora titular do curso de Ciências Contábeis da Unesc. Integrante dos Grupos de Pesquisa: Núcleo de Estudos Contábeis (NECON), Núcleo de Estudos Organizacionais (NEGEO) e Núcleo de Estudos de Engenharia de Produção (NEEP). Coordenadora de Extensão da Unidade Acadêmica de Ciências Sociais Aplicadas da Unesc (Portaria nº 29/2014).

Dourival Giassi – dgi@unesc.net



Mestre em Gestión de Negocios Y Formación Profesional Latinoamericana pela Universidad de Ciencias Empresariales Y Sociales da Argentina (UCES). Graduado em Ciências Contábeis pela Escola Superior de Ciências Contábeis e Administrativas (ESCCA) e em Desenho e Plástica pela Faculdade de Ciências e Educação de Criciúma (FACIECRI). Especialista em Administração Universitária (ACAFE) e Administração Financeira pela Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC). Foi coordenador do curso de Ciências Contábeis, Diretor da Unidade Acadêmica de Ciências Sociais Aplicadas e Pró-Reitor de Administração e Finanças da Unesc. Atualmente é professor e Coordenador Adjunto do curso de Ciências Contábeis da Unesc. Membro da Academia Catarinense de Ciências Contábeis (ACCC) e integrante dos Grupos de Pesquisa: Núcleo de Estudos Contábeis (NECON) e Núcleo de Estudos Organizacionais (NEGEO).



**APOIO:**



**PROPEX**  
Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Extensão



**REALIZAÇÃO:**

