

SABERES CONTÁBEIS

Volume II



ANDRÉIA CITTADIN
MILLA LÚCIA FERREIRA GUIMARÃES
DOURIVAL GIASSI

Organizadores

APOIO:



PROPEX
Pró-Reitoria de
Pós-Graduação
e Extensão



REALIZAÇÃO:



ISBN 978-85-8443-034-5





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 Bellosso Martín (Burgos/Espanha)
Carlos Lunelli (UCS)	Denise Fincato (PUC/RS)
Liton Lanes Pilau (Univallii)	Wilson Engelmann (Unisinos)
Danielle Annoni (UFSC)	Neuro José Zambam (IMED)
Luiz Otávio Pimentel (UFSC)	

Coordenação editorial e revisão: Fátima Beghetto

Projeto gráfico e capa: Sônia Maria Borba

Diagramação: Bruno Santiago Di Mônaco

Imagen da capa: [Sashkin]/Depositphotos.com

CPI-BRASIL. Catalogação na fonte

S115 Saberes contábeis [recurso eletrônico] / organização de Andréia Cittadin, Milla Lúcia Ferreira Guimarães, Dourival Giassi — Curitiba: Multideia, 2015.

172p.; v. II; 23cm

Vários colaboradores

ISBN 978-85-8443-034-5

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

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

SABERES CONTÁBEIS

Volume II

AUTORES

Adriana Kroenke	Juliana Eliza Benetti
Aldo Nuss	Leopoldo Pedro Guimarães Filho
Almerinda Tereza Bianca Bez Batti Dias	Luciana Mandelli
Ana Paula Matte	Milla Lúcia Ferreira Guimarães
Andréia Cittadin	Morgana Bortoluzzi
Ângela Teresinha Friedrich	Rosilene Marcon
César Medeiros Cupertino	Sabrina do Nascimento
Cristina Keiko Yamaguchi	Sílvio Parodi Oliveira Camilo
Dourival Giassi	Thayse Ferreira de Souza
Eliane Scalabrin	Vilson Söthe
Francisco Antônio Bezerra	Wlamir Gonçalves Xavier

2015



Curitiba

PREFÁCIO

A Constituição Federal do Brasil de 1988, por meio do seu artigo 207, estabeleceu o princípio da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão como o tripé fundamental de constituição e prática da Universidade brasileira. Desta forma, as ações das instituições de ensino superior deverão considerar seus investimentos de forma harmônica e em igualdade para a garantia da manutenção do tripé formado pelo ensino, pesquisa e extensão.

Assim, a indissociabilidade constitui-se num princípio norteador que qualifica a produção do conhecimento e o aproxima das demandas da sociedade. A tridimensionalidade do fazer universitário disponibiliza aos estudantes um ambiente acadêmico de estímulo a pensar o ensino, a pesquisa e a extensão de forma integrada. Essa indissociabilidade estabelece espaços de aprendizagem diferenciados para os estudantes que enriquecem e aproximam a relação entre teoria e prática.

Portanto, a iniciativa do Núcleo de Estudos Contábeis (NECON), com apoio do Curso de Ciências Contábeis e da Unidade Acadêmica de Ciências Sociais Aplicadas (UNACSA), da Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), de elaborar um segundo volume da obra “Saberess Contábeis” demonstra o compromisso desses docentes com o princípio da indissociabilidade e da tridimensionalidade do fazer universitário. Também representa o comprometimento desses pesquisadores com a qualidade no processo de formação dos seus estudantes para além da sala de aula.

O volume II da obra “Saberess Contábeis” constitui-se num livro eletrônico, que reúne artigos sobre ensino, gestão ambiental, área tributária, sistemas de controle interno, entre outros temas. Os textos foram escritos por professores e estudantes pesquisadores de graduação, mestrado e doutorado da Unesc e de outras instituições de ensino superior da área de Ciências Contábeis que colaboraram com a obra.

Ademais, destaco que como Diretor da Una CSA é com satisfação e orgulho que realizo o prefácio deste trabalho. Isto porque

a presente obra marca a concretização de um projeto de difusão e universalização da produção acadêmica em todos os cursos de graduação da área das Ciências Sociais Aplicadas. O desafio aceito pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis e pelos professores organizadores deste volume, Andréia Cittadin, Dourival Giassi e Milla Lúcia Ferreira Guimarães em viabilizarem este livro eletrônico é uma marco fundamental no processo de socialização do conhecimento produzido, na área das Ciências Contábeis, em conformidade com o princípio da indissociabilidade entre o ensino, a pesquisa e a extensão.

A obra é iniciada pelo artigo “Componentes específicos aferidos no Enade e as matrizes curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das universidades catarinenses”, Milla Lúcia Ferreira Guimarães, Andréia Cittadin, Dourival Giassi e Morgana Bortoluzzi abordam a aderência dos conteúdos das matrizes curriculares dos cursos de Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina em relação aos componentes específicos avaliados nas provas Enade de 2006, 2009 e 2012.

O segundo artigo, de Cristina Keiko Yamaguchi e Luciana Mandelli, com o título “Contabilidade e as informações ambientais nas indústrias de beneficiamento de arroz do Rio Grande do Sul”, objetiva verificar como a contabilidade ambiental pode contribuir para mostrar as informações ambientais nas indústrias de arroz gaúchas.

Sabrina do Nascimento, Adriana Kroenke, Francisco Antônio Bezerra e Almerinda Tereza Bianca Bez Batti Dias, com o título “Nível de evidenciação das empresas de papel e celulose que compõem o índice de sustentabilidade empresarial (ISE)”, analisam o nível de evidenciação dos Relatórios e das Notas Explicativas das empresas de papel e celulose. No referido estudo verificou-se que as empresas participantes do ISE apresentam maior grau de evidenciação das informações na Dimensão Social, enquanto as empresas que não participam maior evidenciação na Dimensão Econômico-Financeira.

Os pesquisadores Thayse Ferreira de Souza, Leopoldo Pedro Guimarães Filho e Milla Lúcia Ferreira Guimarães abordam o tema “Gerenciamento de custos em uma indústria de beneficiamento de arroz da região sul de Santa Catarina”, no qual objetivam a identificação dos itens de custos em uma indústria de beneficiamento de arroz e a aplicação de um método de custeio.

O autor, Aldo Nuss, apresenta o título “A importância das informações contábeis e financeiros na gestão da atividade rural – município de Lucas do Rio Verde/MT”, no qual investigou-se, em 2005 e 2013, no município de Lucas do Rio Verde/MT, a utilização dos controles contábeis e financeiros. O estudo é dedutivo, quali-quantitativo, descritivo, com pesquisa de campo e aplicação de questionários e entrevistas. Constatou-se que o setor utilizava do empirismo em suas tomadas de decisões, o que preocupa, pois esse setor é um dos que sofre maior risco quando comparado a outros. A falta da obrigatoriedade da contabilidade pode ser um dos fatores que contribuem com esse fenômeno.

Sílvio Parodi Oliveira Camilo, César Medeiros Cupertino, Wlaimir Gonçalves Xavier e Rosilene Marcon apresentam o texto “Governança corporativa: um olhar sobre suas perspectivas teóricas e o papel do conselho de administração”, no qual, por meio de ensaio teórico, abordam perspectivas teóricas mais referenciadas na literatura pertinentes aos mecanismos de governança, com centralidade no conselho de administração.

Ângela Teresinha Friedrich, Vilson Söthe e Ana Paula Matte abordam o tema “Sistema de controle interno na gestão dos gastos públicos municipais: análise nos municípios da 31º Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Itapiranga-SC”, no qual objetiva-se analisar a importância do sistema de Controle Interno para a gestão dos gastos Públicos nos municípios da 31ª Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Itapiranga –SDR. A população do estudo são os municípios do estado de Santa Catarina. A amostra utilizou os cinco municípios da 31ª SDR de Itapiranga. A pesquisa evidencia que a maior dificuldade do funcionamento do sistema de controle interno é o pouco interesse do prefeito e secretários municipais em adotá-lo.

Eliane Scalabrin e Juliana Eliza Benetti apresentam o título “Finanças pessoais dos acadêmicos da Uceff Faculdades”, no qual analisam a forma como os acadêmicos dessa instituição controlam as suas finanças pessoais. O método de pesquisa utilizado foi o induutivo, onde a coleta de dados foi realizada através de um questionário, aplicado nos sete cursos de graduação da Uceff Faculdades, em duas turmas de cada curso. A análise e a interpretação dos dados se classificam como quantitativas.

A obra “Saberes Contábeis” – Volume II certamente será de grande contribuição aos professores e estudantes pesquisadores na área das Ciências Contábeis e correlatas. Uma possibilidade de reflexão, estímulo e desafio para novas produções.

Criciúma, 28 de junho de 2015.

Prof. Me. Daniel Ribeiro Preve

Diretor da Una CSA da Unesc

APRESENTAÇÃO

“Tudo tem uma história, pois só o passado nos permite ter presente”.

Dourival Giassi (2015)

A frase que inspira esta apresentação: *“Tudo tem uma história, pois só o passado nos permite ter presente”*, escrita pelo professor Giassi para apresentar o Volume I da Coleção Saberes Contábeis, foi, propositalmente, pinçada para demonstrar a satisfação dos organizadores desta obra em relação ao trabalho que vem sendo realizado.

Essa satisfação (e porque não dizer orgulho) em participar de um Grupo de Pesquisa, reconhecido pelo CNPq, lendo, discutindo, escrevendo, reescrevendo, refletindo com estudantes e colegas professores (conhecidos e desconhecidos), traz inúmeras alegrias, apreensões, sorrisos, decepções, retomadas e, principalmente, um contínuo aprendizado.

Tudo isso é possível ser vivenciado porque existiu um passado que nos amadureceu como pessoas. Pessoas capazes de escolher o rumo que querem para suas vidas, fazendo rupturas, superando desafios, vislumbrando possibilidades, para exercer com mais propriedade a profissão eleita: a de professor universitário. Um professor universitário que busca, continuamente, a construção e a reconstrução do conhecimento, por meio do ensino, da pesquisa e da extensão.

Fazemos parte de uma história de sucesso! Fazemos parte da história do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, que em junho completou 40 anos de existência.

O Curso, criado em 1975 para atender à demanda das organizações empresariais da região por contadores, vem, desde então, reafirmando em seu exitoso percurso a necessidade de reflexão e discussão sobre temáticas da área, bem como em relação ao desenvolvimento de conhecimentos, habilidades e atitudes na formação de seus egressos.

Para tanto, busca incessantemente a convergência de seus conteúdos programáticos com as Diretrizes Curriculares Nacionais e com padrões estabelecidos por organismos internacionais.

Ao longo de sua existência, inseriu em sua matriz curricular disciplinas de estágio, com intuito de aproximar a teoria com a prática; implementou práticas pedagógicas como o Processo Interdisciplinar Orientado, que visa oportunizar o desenvolvimento de competências nos acadêmicos; Atividades de Formação Complementar, que se constituem em ações paralelas ao desenvolvimento das disciplinas curriculares; Atividades Práticas Específicas, que consolidam e complementam os conteúdos das disciplinas; e o Trabalho de Conclusão de Curso, com objetivo de incentivar o estudo de problemas regionais, a prática da investigação científica, a produção acadêmica e a capacidade de expressão oral e escrita.

Nesta trajetória, encontram-se nós, professores com dedicação exclusiva ao Curso e com desejo de fazer pesquisa. Por essa razão, reestruturamos o Núcleo de Estudos Contábeis (NECON), criado pela saudosa professora mestra Rosimere Alves, para nos dedicarmos também à pesquisa científica. Com o apoio da Unidade Acadêmica de Ciências Sociais Aplicadas (UNACSA) e do Curso de Ciências Contábeis lançamos a “Coleção Saberes Contábeis”, que agora está em seu Volume II.

Nesse movimento, estamos empenhados em cooptar novos membros interessados em se aventurar conosco pelas veredas da pesquisa. Quiçá outros grupos possam se formar e agregar novos olhares, novos saberes, novas experiências às pesquisas em Contabilidade e suas correlações.

Por fim, cientes do longo caminho que ainda temos a percorrer, agradecemos o amadurecimento que as vivências passadas nos proporcionaram e abraçamos o futuro na certeza de que o presente nos guiará para fazermos mais e melhor se acreditarmos no potencial do ser humano.

Criciúma, inverno de 2015.

Andréia Cittadin

Milla Lúcia Ferreira Guimarães

Dourival Giassi

Organizadores

SUMÁRIO

COMPONENTES ESPECÍFICOS AFERIDOS NO ENADE E AS MATRIZES CURRICULARES DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS UNIVERSIDADES CATARINENSES	13
Milla Lúcia Ferreira Guimarães	
Andréia Cittadin	
Dourival Giassi	
Morgana Bortoluzzi	
CONTABILIDADE E AS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS NAS INDÚSTRIAS DE BENEFICIAMENTO DE ARROZ NO RIO GRANDE DO SUL	33
Cristina Keiko Yamaguchi	
Luciana Mandelli	
NÍVEL DE EVIDENCIAMENTO DAS EMPRESAS DE PAPEL E CELULOSE QUE COMPÕEM O ÍNDICE DE SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL (ISE)	51
Sabrina do Nascimento	
Adriana Kroenke	
Francisco Antônio Bezerra	
Almerinda Tereza Bianca Bez Batti Dias	
GERENCIAMENTO DE CUSTOS EM UMA INDÚSTRIA DE BENEFICIAMENTO DE ARROZ DA REGIÃO SUL DE SANTA CATARINA.....	75
Thayse Ferreira de Souza	
Leopoldo Pedro Guimarães Filho	
Milla Lúcia Ferreira Guimarães	
A IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FINANCEIRAS NA GESTÃO DA ATIVIDADE RURAL – MUNICÍPIO DE LUCAS DO RIO VERDE/MT	89
Aldo Nuss	
GOVERNANÇA CORPORATIVA: UM OLHAR SOBRE SUAS PERSPECTIVAS TEÓRICAS E O PAPEL DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO	111
Sílvio Parodi Oliveira Camilo	
César Medeiros Cupertino	
Wlamir Gonçalves Xavier	
Rosilene Marcon	

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO DOS GASTOS
PÚBLICOS MUNICIPAIS: ANÁLISE NOS MUNICÍPIOS DA 31º SECRETARIA
DE ESTADO DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL DE ITAPIRANGA/SC 129

Ângela Teresinha Friedrich

Vilson Söthe

Ana Paula Matte

FINANÇAS PESSOAIS DOS ACADÊMICOS DA UCEFF FACULDADES..... 151

Eliane Scalabrin

Juliana Eliza Benetti

COMPONENTES ESPECÍFICOS AFERIDOS NO ENADE E AS MATRIZES CURRICULARES DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS UNIVERSIDADES CATARINENSES

Milla Lúcia Ferreira Guimarães

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

Andréia Cittadin

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

Morgana Bortoluzzi

Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc
morgana_bortoluzzi@hotmail.com

Resumo:

O objetivo deste estudo é verificar a aderência dos conteúdos das matrizes curriculares dos cursos de Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina em relação aos componentes específicos avaliados nas provas do Enade de 2006, 2009 e 2012. O estudo é descritivo, documental, com análises qualitativas. Os principais componentes aferidos no Enade foram contabilidade geral e contabilidade de custos. As matrizes curriculares apresentam os conteúdos de contabilidade geral, tributária, de finanças e gerencial, com maior carga horária. De certo modo, há similaridade entre a prova do Enade, os cursos de Ciências Contábeis das universidades catarinenses e o mundo do trabalho.

Palavras-chave:

Enade. Cursos de Ciências Contábeis. Conteúdos curriculares.

1 INTRODUÇÃO

Com o objetivo de garantir a qualidade do ensino superior, o Ministério da Educação (MEC) implantou sistemas de avaliação que foram aplicados a partir de 1996 por meio do Exame Nacional dos Cursos (ENC). A aplicação desse exame, conhecido na época como Provão, iniciou com os estudantes concluintes dos cursos de administração, direito e engenharia civil.

Em função das críticas recebidas sobre o Provão e com a finalidade de aperfeiçoar o processo de avaliação, o MEC criou o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES). Com o intuito de avaliar as Instituições de Ensino Superior (IES), esse sistema analisa três componentes, a saber: a) avaliação das IES; b) dos cursos; e c) do desempenho dos estudantes no que diz respeito “ao ensino, pesquisa, extensão, responsabilidade social, gestão da instituição e corpo docente” (BRASIL, 2015).

Assim, por meio dos três elementos analisados, o MEC obtém informações que servem de subsídios para embasar políticas públicas além de orientar as IES na melhoria da qualidade de ensino e servir de referência aos estudantes em relação aos cursos superiores e as instituições de ensino (BRASIL, 2015).

Para avaliar o desempenho dos estudantes, o Sinaes dispõe do Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE), com o objetivo de aferir o desempenho dos alunos dos cursos de graduação em relação aos conteúdos programáticos e suas habilidades e competências no decorrer do curso.

Para os cursos de Ciências Contábeis, o Enade foi aplicado pela primeira vez em 2006 e, posteriormente, em 2009 e 2012. Diante disso, surge a seguinte questão de pesquisa: qual a aderência dos conteúdos das matrizes curriculares dos cursos de Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina em relação aos componentes específicos avaliados nas provas Enade no ano de 2006, 2009 e 2012? Para tanto, traçou-se os seguintes objetivos: i) categorizar as disciplinas contempladas nas matrizes curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina em conteúdos de Formação Básica, de Formação Profissional e de Form Teórico Prática; ii) classificar as questões inerentes aos componentes específicos do Enade 2012 conforme os conteúdos de Formação Profissional; e iii) verificar se o que é aferido pela prova do Enade está em similaridade com os conteúdos das universidades investigadas.

Para as Ciências Contábeis, a realização de pesquisas sobre avaliação da educação superior justifica-se por oportunizar reflexões, por parte de coordenadores, professores, estudantes e demais interessados, sobre: a) o processo de ensino e aprendizagem; b) o desempenho discente; c) os conteúdos aferidos pelo MEC e a realidade do ensino superior na área; d) o perfil social, econômico e cultural dos estudantes de Ciências Contábeis; e) a necessidade de instrumentos e infraestrutura com vistas à qualidade de ensino e aprendizagem; e f) a proposição de ações de melhorias para a gestão dos cursos.

Alguns estudos realizados sobre o Enade mostram a relevância de pesquisas dessa natureza, tais como: Verhine e Dantas (2006); Brito (2008); Paiva (2008); Cruz *et al.* (2009); Ostetto, Cittadin e Ritta (2010); Barbosa, Freire e Crisóstomo (2011); Paiva, Freire e Fernandes, (2012); Cruz *et al.* (2013); e Zonatto *et al.* (2013). Os resultados dessas pesquisas trazem inquietações, especialmente no que diz respeito às avaliações serem realizadas em larga escala não contemplando as especificidades das IES. De acordo com Brito (2008), para avaliar o desempenho dos estudantes em relação aos conteúdos programáticos e competências desenvolvidas, é preciso considerar o contexto socioeconômico e cultural no qual as instituições estão inseridas.

O estudo está dividido em cinco seções, incluindo esta, de caráter introdutório. A segunda seção objetiva apresentar o assunto, bem como trabalhos anteriores relacionados ao tema. A terceira mostra os procedimentos metodológicos utilizados. Na quarta, faz-se a descrição e análise dos dados e, por fim, na quinta seção são expostas as considerações finais em resposta a questão problema da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apresentam-se aspectos sobre a avaliação da educação superior, com ênfase no Enade e nas Diretrizes Curriculares Nacionais para os cursos de graduação em Ciências Contábeis. Mostram-se, também, estudos anteriores relacionados ao tema.

2.1 Aspectos sobre avaliação do ensino superior

No Brasil, para elaboração e implementação de sistemas de avaliação das Instituições de Ensino Superior (IES), algumas dificuldades são en-

contradas, sobretudo em relação às características das IES, ou seja, quantidade e tamanho das instituições, suas diferentes formas de constituição, concentração das IES nas regiões mais desenvolvidas do país, entre outros fatores.

A Constituição da República Federativa do Brasil (1988) regulamenta as bases legais da educação superior no país, ao afirmar que a educação não é exclusividade do Estado. Contudo, o coloca na posição de avaliador, “pois o ingresso e a permanência no sistema devem ser dados pelo poder público, tomando por base o processo de avaliação por ele conduzido” (SILVA; SILVA, 2012, p. 106).

Com a criação do Conselho Nacional de Educação (CNE), em 1995, foi criada também a avaliação periódica das IES e dos cursos. A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB/96) ratifica as disposições do CNE quando menciona que a autorização e o reconhecimento dos cursos e o credenciamento das IES necessitam de renovação periódica, após processo de avaliação. Posteriormente, o Plano Nacional de Educação (PNE), criado em 2001, explicita a necessidade de um Sistema Nacional de Avaliação (SILVA; SILVA, 2012).

O Sinaes foi oficialmente instituído pela Lei nº 10.861/2004, a qual dispõe sobre a política pública para a avaliação da qualidade da educação superior no Brasil, com as seguintes finalidades:

[...] a melhoria da qualidade da educação superior, a orientação da expansão da sua oferta, o aumento permanente da sua eficácia institucional e efetividade acadêmica e social e, especialmente, a promoção do aprofundamento dos compromissos e responsabilidades sociais das instituições de educação superior, por meio da valorização de sua missão pública, da promoção dos valores democráticos, do respeito à diferença e à diversidade, da afirmação da autonomia e da identidade institucional. (BRASIL, 2004)

O Sinaes é constituído por três componentes: avaliações institucionais, de cursos e de estudantes. Possui também instrumentos complementares, tais como: autoavaliação, avaliação externa, Enade, avaliação dos cursos de graduação e instrumentos de informação (censo e cadastro). O Quadro 1 apresenta os componentes do Sinaes.

Quadro 1 – Componentes do Sinaes

Avaliação Institucional	Autoavaliação conduzida pela Comissão Própria de Avaliação (CPA) constituída por órgãos internos das IES e pela avaliação externa in loco realizada pelos avaliadores capacitados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP).
Avaliação de Curso	Realizada pelos pares na avaliação in loco, pelos estudantes, por meio do questionário de avaliação discente (enviado aos estudantes que realizarão o Enade), pelos coordenadores de curso, mediante questionário e avaliações realizadas pelos professores dos cursos e a CPA.
Avaliação do Desempenho dos Estudantes	Realizada periodicamente mediante Enade aos alunos de todos os cursos de graduação, ao final do primeiro e do último ano de curso. A avaliação será expressa por meio de conceitos, tomando por base padrões mínimos estabelecidos por especialistas das diferentes áreas do conhecimento.

Fonte: Brito (2008).

Em relação à avaliação institucional, o Sinaes “aponta dez dimensões que devem ser avaliadas e que perpassam o planejamento, o desenvolvimento institucional, as políticas acadêmicas e de gestão e a infraestrutura da IES” (GONTIJO, 2014, p. 73). As dimensões são: 1) missão e PDI; 2) política para ensino, pesquisa, pós-graduação e extensão; 3) responsabilidade social da IES; 4) comunicação com a sociedade; 5) políticas de pessoal, carreiras do corpo docente e técnico-administrativo; 6) organização de gestão da IES; 7) infraestrutura física; 8) planejamento de avaliação; 9) políticas de atendimento aos estudantes; 10) sustentabilidade financeira (BRASIL, 2015).

No que diz respeito aos objetivos para a avaliação dos cursos de graduação, Brito (2008) comenta que estes envolvem a identificação das condições de ensino, especialmente a organização didático-pedagógica, corpo social e instalações físicas; a verificação da articulação entre o Projeto de Desenvolvimento Institucional (PDI), Projeto Pedagógico do Curso (PPC), currículo, vocação institucional e inserção regional; além de analisar a aderência às Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN).

Para a avaliação do desempenho dos estudantes, o Enade é o principal instrumento de análise que o Sinaes utiliza. Segundo Verhine e Dantas (2006, p. 18), o Enade avalia os estudantes em relação aos conteúdos curriculares dos seus respectivos cursos de graduação, bem como adequação a “novos requisitos decorrentes da evolução do conhecimento e suas

competências para compreender tópicos relativos a questões brasileiras e internacionais e outras áreas de conhecimento”.

A aplicação do Enade ocorre de forma trienal, considerado “componente curricular obrigatório dos cursos de graduação, sendo o registro de participação condição indispensável para a emissão do histórico escolar” (BRASIL, 2004).

Os instrumentos do Enade são: prova; questionário de impressões dos estudantes sobre a prova; questionário do estudante; e questionário do coordenador do curso. A prova é composta por 40 questões, sendo 10 inerentes à formação geral e 30 sobre formação específica da área, contendo questões discursivas e de múltipla escolha.

Para os cursos de Ciências Contábeis, as 30 questões que tratam de conteúdos de formação específica da área estão balizadas pela Resolução nº 10, do CNE, de dezembro de 2004. A referida resolução, entre outros temas, menciona que os cursos deverão contemplar em seu PPC e em seu currículo conteúdos para o conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, observando o perfil do egresso e que atendam aos seguintes campos interligados: formação básica, específicos de formação profissional e de formação teórico-prática.

Os conteúdos de *formação básica* referem-se à construção de conhecimentos sobre outras áreas, tais como: Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística. A *formação profissional* trata de conteúdos de: Teoria da Contabilidade, Contabilidade Geral, Contabilidade Pública, Análise das Demonstrações Contábeis, Contabilidade de Custos, Contabilidade Tributária, Auditoria, Perícia, Arbitragens, Controladoria e Atuariais. A *formação teórico-prática* baseia-se no estágio curricular supervisionado, atividades complementares, estudos independentes, conteúdos optativos e prática em laboratório de informática (BRASIL, 2004).

2.2 Estudos anteriores sobre o tema

Adjacentes ao início da aplicação do Enade, surgiram alguns estudos relacionados ao tema. A pesquisa de Verhine e Dantas (2006) buscou descrever, comparar e avaliar o modelo do Enade em relação ao ENC (Provão). Os resultados apontaram que: a) há similaridade entre os dois exames no que se refere às questões técnicas de elaboração e administração

dos instrumentos; b) as principais diferenças estão relacionadas à inclusão de componente de Formação Geral na prova do Enade, aplicação da prova com estudantes ingressantes e concluintes e a possibilidade de análise do perfil dos alunos e da percepção sobre a prova. Além disso, os autores constataram que o Provão seria economicamente inviável com o passar dos anos, ao contrário do Enade, que passou a utilizar procedimentos de amostragem.

O estudo de Paiva (2008) analisou as duas avaliações sobre o desempenho acadêmico, ENC e Enade, à luz dos princípios de equidade e obrigatoriedade descritos na Constituição Federal. O autor conclui que a aplicação do Provão (ENC) respeitava os princípios de equidade e obrigatoriedade, tendo em vista que todos os concluintes deveriam realizar a prova. O Enade, ao adotar o procedimento de amostragem, com periodicidade trienal, fere o princípio da equidade, pois ainda que esse exame seja um componente curricular obrigatório, nem todos os estudantes de graduação possuem a obrigatoriedade de realizá-lo.

Brito (2008) verificou aspectos relativos aos fundamentos do Enade e sua implantação, constatando que a prova começou em 2004, época em que o conceito era obtido considerando o desempenho dos ingressantes e concluintes, com pesos diferentes. Essa sistemática manteve-se para o ano de 2005. Em 2006, surgiu o Indicador de Diferença de Desempenho (IDD). Em 2007, foram divulgados pelo MEC-Inep dois novos índices: a) o Conceito Preliminar do Curso, estabelecido a partir de duas questões do questionário de avaliação discente da educação superior e número de professores doutores expresso no cadastro; e b) Índice Geral de Cursos (IGC), baseado na média ponderada dos conceitos dos cursos de graduação e pós-graduação das IES. Para a autora, o significado do uso da avaliação para elaboração de políticas públicas é diferente do significado da avaliação para o professor, que conhece a IES e a comunidade na qual atua. Assim, os resultados obtidos com o Enade são válidos principalmente para estabelecimento de *ranking* e não para a compreensão dos processos envolvidos, que podem mostrar, de forma incompleta, como a IES contribui para a sociedade.

Cruz *et al.* (2009) aplicaram o processo de raciocínio da Teoria das Restrições no intuito de identificar as possíveis causas dos resultados obtidos nos cursos de Ciências Contábeis e propor caminhos na busca de melhor avaliação. Isso porque, entre os cursos auferidos no Enade 2006, os de Ciências Contábeis obtiveram a menor média nacional, tanto nos componentes gerais quanto nos específicos. Os autores verificaram que algu-

mas das causas que poderiam justificar o baixo desempenho referem-se a: a) oferta do curso no período noturno; b) perfil dos estudantes dessa área, que é de classe média e baixa, trabalhador, tem responsabilidades familiares, dedica poucas horas para estudo e leitura e não se envolve com atividades de pesquisa ou extensão; c) baixa titulação dos docentes; e d) ausência de práticas de pesquisa e extensão nos cursos. Uma das ações propostas pelos autores para melhorar o desempenho dos estudantes no Enade é a implantação de políticas de expansão de Programas de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis e valorização dos profissionais na carreira acadêmica.

Ostetto, Cittadin e Ritta (2010) objetivaram verificar se os conteúdos das matrizes curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina atendem aos componentes específicos avaliados nas provas do Enade de 2006 e 2009. Com esse estudo, constatou-se que as questões de componentes específicos das provas do Enade têm concentração de conteúdos de contabilidade geral e contabilidade de custos, enquanto os conteúdos de formação profissional com maior ênfase nas matrizes curriculares das universidades investigadas são contabilidade geral e contabilidade tributária.

O estudo de Barbosa, Freire e Crisóstomo (2011) teve o objetivo de identificar possíveis relações entre indicadores de gestão e desempenho discente. Os autores verificaram que os indicadores custo por aluno, conceito dos cursos de pós-graduação e índice de qualificação do corpo docente apresentaram efeito positivo no desempenho dos estudantes. Por outro lado, o indicador maior proporção de professores e funcionários em relação ao contingente de estudantes não apresentou resultado positivo esperado.

A pesquisa de Paiva, Freire e Fernandes (2012) buscou identificar os pontos fortes e fracos, segundo a opinião dos alunos iniciantes e concluintes, em relação à organização didático-pedagógica, corpo docente e instalações físicas do curso de Ciências Contábeis da UnB, com base na adaptação do questionário aplicado pelo Inep. Os resultados mostraram que as qualificações do coordenador e do corpo docente são os principais pontos fortes, enquanto o laboratório especializado, o programa de atendimento extraclasse, o estágio supervisionado e a assinatura de periódicos são os principais gargalos do curso.

Cruz *et al.* (2013) investigaram a relação entre a proporção dos conteúdos curriculares e o desempenho dos alunos dos cursos de Ciências

Contábeis no Enade em 2009. Os resultados da pesquisa não permitiram afirmar que existe relação entre os conteúdos curriculares de formação básica, profissional e teórico-prática com a nota obtida pelos estudantes na prova Enade. Por sua vez, a qualidade da organização pedagógica, os cursos com maior número de docentes mestres e o tipo de instituição (pública ou privada) apresentam potencial relação com o desempenho dos alunos.

Zonatto *et al.* (2013) realizaram uma pesquisa com intuito de avaliar a relação entre o desempenho acadêmico e a qualificação docente nos cursos de Ciências Contábeis ofertados por universidades públicas e privadas localizadas no sul do Brasil. Os autores concluíram que as instituições com maior número de docentes formados em nível *stricto sensu* obtiveram resultados melhores no Enade.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A seção apresenta o enquadramento metodológico da pesquisa e os procedimentos utilizados para coleta e análise de dados.

3.1 Enquadramento metodológico

A pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois descreve a análise sobre a aderência dos conteúdos curriculares abordados nas matrizes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina aos componentes específicos avaliados nas provas do Enade de 2006, 2009 e 2012.

Segundo Martins Jr. (2008, p. 83), “a pesquisa descritiva visa descobrir e observar fenômenos existentes, situações presentes e eventos, procurando descrevê-los, classificá-los, compará-los, interpretá-los, com o objetivo de aclarar situações para idealizar futuros planos e decisões”.

A abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa e quantitativa. De acordo com Richardson (1999, p. 80), “a pesquisa qualitativa pode descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. A pesquisa quantitativa “é a quantificação dos resultados provenientes da coleta dos dados sob a forma de símbolos matemáticos e/ou estatísticos. Para isso, são necessários dois procedimentos: a tabulação dos dados e sua representação sob a forma de tabelas ou gráficos” (MARTINS JR., 2008, p. 128).

Em relação aos procedimentos, a pesquisa enquadra-se como documental, pois utiliza as provas do Enade de 2006, 2009 e 2012 e as matrizes curriculares dos cursos de Ciências Contábeis das universidades catarinenses. De acordo com Gil (1999), nesse tipo de pesquisa, os dados ainda não receberam qualquer tratamento analítico e caracterizam-se como: documentos oficiais, contratos, diários, filmes, entre outros.

3.2 Procedimentos para coleta e análise dos dados

Na última edição do Enade, realizada em 2012, no Estado de Santa Catarina, foram avaliados estudantes de 66 cursos de Ciências Contábeis de diversas IES, distribuídos entre Centro Universitário, Faculdades e Universidades (BRASIL, 2014).

Para este estudo, selecionaram-se somente os cursos ofertados por universidades, uma vez que contemplam atividades de ensino, pesquisa e extensão, totalizando 29 cursos. Porém, muitos destes são ofertados pela mesma universidade, em *campi* diferentes, com a mesma matriz. Foram eliminadas as duplicidades de oferta dos demais *campi*, perfazendo desta forma 12 cursos analisados, conforme o Quadro 2.

Quadro 2 – Universidades pesquisadas

SIGLA DA IES	NOME DA IES
UDESC	Universidade do Estado de Santa Catarina
FURB	Universidade Regional de Blumenau
UNIVILLE	Universidade da Região de Joinville
UNOESC	Universidade do Oeste de Santa Catarina – Chapecó
UNIVALI	Universidade do Vale do Itajaí
UNC	Universidade do Contestado
UNESC	Universidade do Extremo Sul Catarinense
UNISUL	Universidade do Sul de Santa Catarina
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UNIPLAC	Universidade do Planalto Catarinense
UNOCHAPECÓ	Universidade Comunitária da Região de Chapecó
UNIARP	Universidade Alto Vale do Rio do Peixe

Fonte: Dados da pesquisa.

Após selecionar as universidades, classificaram-se as disciplinas contempladas nas matrizes curriculares dos cursos em conteúdos curriculares de: a) Formação Básica; b) Formação Profissional; e c) Formação Teórico-Prática.

Em seguida, as disciplinas de Formação Profissional foram enquadradas nas categorias propostas por Ostetto, Cittadin e Ritta (2010), a saber: Contabilidade Geral, de Custos, Gerencial, Pública, Tributária, Demonstrações Contábeis, Teoria da Contabilidade, Auditoria, Perícia, Contabilidade de Finanças. O Quadro 3 mostra os conteúdos abrangidos por cada uma dessas categorias.

Quadro 3 – Categorias de Formação Profissional

Código	Disciplinas	Conteúdos programáticos
01	CTB	Contabilidade geral/financeira Escrituração; plano de contas; adiantamentos e compensações; depreciação; despesas antecipadas; operações com mercadorias; operações financeiras; provisão para liquidação de créditos duvidosos; critérios de mensuração do ativo imobilizado; métodos de avaliação de investimento (método de custos e equivalência patrimonial); participação societária; contabilidade ambiental; normas internacionais de contabilidade.
02	CTC	Contabilidade de custos Classificação e nomenclatura de custos; alavancagem operacional; métodos de custeio (por absorção, ABC e variável), análise custo/volume/lucro (margem de contribuição e ponto equilíbrio); preços de transferência; formação do preço de venda.
03	ADC	Análises das demonstrações contábeis Índice de liquidez corrente; índice de endividamento; índice de liquidez geral; retorno sobre o patrimônio líquido; rotatividade dos ativos operacionais; taxa de retorno sobre investimentos; índice de participação do capital de terceiros; prazo médio de recebimento; análise horizontal e vertical.
04	TCT	Teoria da contabilidade Princípios de contabilidade; reconhecimento e mensuração de ativo e passivo, despesas e receitas. Escolas de Contabilidade.
05	AUD	Auditoria Normas e procedimentos aplicáveis à auditoria (Circularização de dados; controles internos).
06	PER	Perícia Investigação contábil; técnicas de trabalho pericial e judicial; mediação e arbitragem.

07	CTF	Contabilidade e finanças	Juros e descontos simples e compostos; taxa de retorno; cálculo a valor presente; sistema de amortização constante; mercado de capitais; análise de investimento.
10	CTP	Contabilidade pública	Plano plurianual; lei das diretrizes orçamentárias; lei de orçamento anual; receitas e despesas públicas; contabilidade governamental.
11	CTT	Contabilidade tributária	Imposto de renda; lucro real; crédito tributário; sistema tributário nacional; obrigação tributária; tributos e legislação tributária federal, estadual e municipal; previdência social; aspectos práticos e contábeis da legislação trabalhista.
12	CTG	Contabilidade gerencial	Contabilidade orçamentária; planejamento estratégico; controladoria; <i>Balanced Scorecard</i> ; sistemas de informações contábeis; governança corporativa.

Fonte: Adaptado de Ostetto, Cittadin e Ritta (2010).

Por último, as questões inerentes aos componentes específicos afe-ridos na prova do Enade 2012 também foram enquadrados conforme as categorias expostas no Quadro 3.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Nesta seção, apresentam-se a descrição dos dados e a análise dos resultados.

4.1 Conteúdos das matrizes curriculares das universidades de Santa Catarina

A Tabela 1 expõe o percentual de participação dos conteúdos de formação básica, formação profissional e formação teórico-prática na carga horária total das universidades pesquisadas.

Tabela 1 – Classificação dos conteúdos curriculares

UNIVERSIDADES	FORMAÇÃO BÁSICA	FORMAÇÃO PROFISSIONAL	TEÓRICO-PRÁTICA	TOTAL
UDESC	28,41%	60,23%	11,36%	100,00%
UNESC	18,00%	54,00%	28,00%	100,00%
UFSC	14,93%	61,57%	23,51%	100,00%
UNISUL	16,00%	60,00%	24,00%	100,00%
UNIVALI	14,00%	66,00%	20,00%	100,00%
UNC	21,00%	51,00%	28,00%	100,00%
FURB	22,00%	48,00%	30,00%	100,00%
UNIVILLE	34,69%	42,86%	22,45%	100,00%
UNOESC	21,10%	54,13%	24,77%	100,00%
UNIARP	20,00%	52,00%	28,00%	100,00%
UNIPLAC	20,00%	57,50%	22,50%	100,00%
UNOCHAPECÓ	16,13%	59,35%	24,52%	100,00%
MÉDIA	20,52%	55,55%	23,93%	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota-se que há preponderância em todas as matrizes curriculares avaliadas de conteúdos de formação específica (média 55,55%), objeto de verificação sistemático nas edições dos exames do Enade (2006, 2009 e 2012) aplicados aos cursos de Ciências Contábeis.

Nesse quesito, em relação a conteúdos de formação profissional, as universidades apresentam variações de conteúdos entre 42,86% e 66%. Chama atenção o fato de que a universidade que apresenta o menor percentual de conteúdos de formação profissional (42,86%) também possui o maior percentual em conteúdo de formação básica (34,69%), que somados aos conteúdos teórico-práticos perfazem o percentual de 57,14% em detrimento do eixo formativo de conteúdos de formação profissional.

Como contraponto, a universidade que apresenta o maior percentual de conteúdos de formação profissional (66%) tem o segundo menor percentual (20%) alocado em conteúdos de formação teórico-prática.

Em que pese esses aspectos gerais de composição de conteúdos nas matrizes curriculares, fica evidente que os maiores percentuais estão atribuídos aos conteúdos de formação profissional, denotando similaridade às exigências de conteúdos do Enade.

Diante disso, os conteúdos de formação profissional foram subdivididos nas categorias propostas com a finalidade de verificar os mais representativos. A Tabela 2 evidencia esses resultados.

Tabela 2 – Conteúdos de formação profissional das matrizes curriculares

UNIVERSIDA-DES	CTB GERAL	CTB TRIB. E LEG. TRAB. E PREV.	CTB GEREN.	CTB DE FINAN.	CTB DE CUSTOS	AUD.	ANÁLISE DC	CTB PÚBL.	PERÍCIA	TEORIA DA CTB	TOTAL
%											
UDESC	24,53	18,87	7,55	15,09	7,55	3,77	7,55	7,55	3,77	3,77	100,00
UNESC	27,78	18,52	11,11	9,26	7,41	3,70	7,41	7,41	3,70	3,70	100,00
UFSC	23,63	18,18	10,91	14,55	7,27	7,27	3,64	7,27	3,64	3,64	100,00
UNISUL	26,66	10,00	10,00	13,33	10,00	6,67	6,67	6,67	3,33	6,67	100,00
UNIVALI	31,82	18,18	9,09	10,61	6,06	9,09	3,03	6,06	3,03	3,03	100,00
UNC	29,43	15,69	11,76	11,76	7,84	3,92	7,84	3,92	3,92	3,92	100,00
FURB	29,17	16,67	16,67	10,42	8,33	4,17	4,17	4,17	2,06	4,17	100,00
UNIVILLE	23,82	19,05	9,52	4,76	14,29	9,52	4,76	4,76	4,76	4,76	100,00
UNOESC	33,90	10,17	10,17	10,17	6,78	6,78	10,17	5,08	3,39	3,39	100,00
UNIARP	30,76	15,38	11,54	11,54	7,69	3,85	7,69	3,85	3,85	3,85	100,00
UNIPLAC	31,32	26,06	6,09	12,17	9,57	3,48	2,61	3,48	1,74	3,48	100,00
UNOCHA-PECÓ	30,43	13,04	10,87	8,70	10,87	6,52	8,70	4,35	2,17	4,35	100,00
MÉDIA	28,60	16,65	10,44	11,03	8,64	5,73%	6,19	5,38	3,28	4,06	100,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

Foi possível constatar que os conteúdos mais representativos para esses cursos, em média, são: a) Contabilidade Geral, representando 28,60%; b) Contabilidade Tributária, com 16,65%; c) Contabilidade de Finanças, com 11,03%; e Contabilidade Gerencial, equivalente a 10,44%. Estas disciplinas juntas representam 66,72% da carga horária inerente aos conteúdos de formação profissional dos cursos pesquisados.

Esses resultados convergem com a pesquisa de Ostetto, Cittadin e Ritta (2010), na qual foram identificados como conteúdos preponderantes das matrizes curriculares dos cursos de Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina os seguintes: Contabilidade Geral, com 29,22%, Contabilidade Tributária, com 18,36%, e Contabilidade Gerencial, com 10,87%.

4.2 Componentes específicos aferidos no ENADE

Em 2012, a prova do Enade manteve 40 questões, sendo 10 de formação geral e 30 de componentes específicos, de acordo com a classificação do MEC. No entanto, a questão nº 17 foi desconsiderada para efeito desta análise, pois abordava conceitos de Estatística, que é previsto como conteúdo de formação básica de acordo com as Diretrizes Curriculares Nacionais para os cursos de Ciências Contábeis.

A Tabela 3 mostra a classificação dessas 29 questões conforme a categoria proposta por Ostetto, Cittadin e Ritta (2010).

Tabela 3 – Componentes específicos aferidos no ENADE 2012

Questões Nº	Disciplinas	Quantidade	%
9, 10, 14, 24, 25, 33, 35, D4	Contabilidade geral	8	27,6
11, 12, 13, 18, 27, 28, 29, 2	Contabilidade de custos	8	27,6
	Contabilidade gerencial	0	0,0
20, 21, 34	Análise das demonstrações contábeis	3	10,3
D4	Teoria da contabilidade	1	3,4
16, 22, D3	Auditória	3	10,3
19, 23	Contabilidade e finanças	2	6,9
15	Contabilidade pública	1	3,4
26, 30, 31	Contabilidade tributária	3	10,3
	Perícia	0	0,0
Total		29	100

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nota-se que, em 2012, os conteúdos específicos de maior representatividade para o Enade foram das disciplinas de Contabilidade Geral (28%)

e Contabilidade de Custos (28%), ambas com 8 questões cada. Em seguida, com 10,3% cada, têm-se as disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis, Auditoria e Contabilidade Tributária, com três questões cada.

Os resultados também convergem com os obtidos por Ostetto, Cittadin e Ritta (2010), que constataram que esses foram os principais conteúdos aferidos no Enade tanto em 2006 quanto em 2009. A Tabela 4 apresenta os conteúdos de formação específica nas três edições do Enade.

Tabela 4 – Componentes específicos aferidos no Enade de 2006, 2009 e 2012

Conteúdos Específicos	2006		2009		2012	
	Qtd. Questões	%	Qtd. Questões	%	Qtd. Questões	%
Contabilidade Geral	9	30	13	43	8	28
Contabilidade de Custos	6	20	5	17	8	28
Contabilidade Gerencial			3	10		
Análise das Demonstrações Contábeis	6	20			3	10
Auditoria					3	10
Contabilidade Tributária					3	10
Total	21	70	21	70	25	86

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os resultados expostos na Tabela 4 demonstram que os conteúdos de Contabilidade Geral têm sido os mais exigidos nas três edições do Enade e, similarmente, também representam a maior carga horária constatada nas disciplinas de conhecimento específico nas matrizes curriculares dos cursos analisados.

Cabe salientar que os conteúdos de Contabilidade de Custos aparecem nas três edições do Enade como componentes específicos, sendo o segundo maior número de questões. Entretanto, a mesma representatividade não ocorre nas matrizes curriculares.

Do mesmo modo, na pesquisa de Cruz *et al.* (2013) foi constatado que existe certa distância entre os conteúdos curriculares dos cursos e as estruturas de conteúdos aferidos na prova do Enade em 2009.

Observa-se, ainda, que nas duas primeiras edições do Enade (2006 e 2009), foram pouco exigidos conteúdos de Contabilidade Tributária. Entretanto, maior atenção foi dada a esses conteúdos na edição do exame em 2012, possivelmente tendo em vista exigências do mundo do trabalho.

Esse fato corrobora ser esse tipo de conteúdo o segundo de maior carga horária constatado nas matrizes curriculares.

Esse tipo de atitude por parte do Governo, de revisão e atualização dos componentes específicos aferidos, é fundamental para garantir que o Enade, como uns dos instrumentos que visam assegurar a qualidade da educação superior, alcance os objetivos a que se propõe. De acordo com Verhine e Dantas (2006, p. 307), “uma avaliação contempla um ciclo que para estar completo precisa de planejamento e implementação”. Assim, “qualquer exame ou sistema avaliativo precisa ser constantemente avaliado, para que continue a ser útil àqueles que dependem de suas informações, de caráter diagnóstico ou não”.

Para Paiva (2008), as políticas públicas de avaliação da educação superior nacional desencadeiam posicionamentos favoráveis e contrários. Por isso, o processo de implantação e execução dessas políticas requer avaliações permanentes e ajustes que garantam sua manutenção. Do mesmo modo, Barbosa, Freire e Crisóstomo (2011) enfatizam que instrumentos dessa natureza sejam constantemente avaliados no sentido de aperfeiçoá-los.

Cabe destacar que ações voltadas à adequação dos conteúdos específicos da área às exigências do Enade e do mundo do trabalho de maneira isolada não são suficientes para assegurar melhorias no desempenho discente. Os estudos de Cruz *et al.* (2009), Barbosa, Freire e Crisóstomo (2011), Cruz *et al.* (2013) e Zonatto *et al.* (2013) apontaram que a qualificação do corpo docente é um fator que pode contribuir para melhorar o desempenho dos alunos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo não discute a validade do Enade, no que se refere à avaliação do desempenho do estudante, e sim busca comparar os componentes específicos aferidos nas provas com os conteúdos curriculares dos Cursos de Ciências Contábeis das universidades catarinenses.

Em que pese a manutenção de exigência de conteúdos de Contabilidade Geral e de Custos com maior número de questões na aplicação do Enade, fica evidente a preocupação no referido exame, a inclusão, mesmo que de forma esporádica, de outros conteúdos, tais como Análise das Demonstrações Contábeis (2006, 2012), Contabilidade Gerencial (2009)

e, por último, Auditoria e Contabilidade Tributária (2012). Estes componentes específicos parecem evidenciar a busca de sintonia para identificar as tendências do mundo do trabalho e, consequentemente, oportunizar o desenvolvimento de competências e habilidades exigidas para o exercício profissional do Contador.

Contudo, as políticas públicas educacionais requerem ser constantemente avaliadas (VERHINE; DANTAS, 2006; PAIVA, 2008; BARBOSA; FREIRE; CRISÓSTOMO, 2011). Esses dados merecem maior reflexão para identificar de forma acurada fatores que possam contribuir para a qualificação do processo de ensino-aprendizagem, bem como ações de melhoria para o gerenciamento dos cursos e aprimoramento dos conteúdos.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Glauber de Castro; FREIRE, Fátima de Souza; CRISÓSTOMO, Vicente Lima. Análise dos indicadores de gestão das IFES e o desempenho discente do ENADE. *Avaliação*, Campinas; Sorocaba, v. 16, n. 2, p. 317-344, jul. 2011.

BRASIL. *Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004*. Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.861.htm>. Acesso em: 9 abr. 2015.

_____. 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. 2004b. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 9 abr. 2015.

_____. Ministério da Educação. *Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES*. 2015. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?id=12303&option=com_content>. Acesso em: 8 abr. 2015.

BRITO, Márcia Regina F. de. O SINAES e o ENADE: da concepção à implantação. *Avaliação*, Campinas; Sorocaba, v. 13, n. 3, p. 841-850, nov. 2008.

CRUZ, Alair José da et al. Desempenho dos alunos no ENADE de 2009: um estudo empírico a partir do conteúdo curricular dos cursos de ciências contábeis no Brasil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, São Paulo, v. 6, n. 2, p. 178-203, 2013.

CRUZ, Cláudia Ferreira et al. Uma análise do desempenho do curso de Ciências Contábeis no ENADE a partir do Processo de Raciocínio da Teoria das Restrições. *Revista de Contabilidade da UFBA*, Salvador, v. 3, n. 3, p. 33-48, set./dez. 2009.

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

GONTIJO, Simone Braz Ferreira. *Implicações do Enade para a organização do trabalho pedagógico e as práticas avaliativas em um curso de pedagogia*. 2014. 301f. Tese (Doutorado em Educação) - Faculdade de Educação da Universidade de Brasília – UnB, Brasília, DF, 2014. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16027/1/2014_SimoneBrazFerreiraGontijo.pdf>. Acesso em: 9 abr. 2015.

MARTINS JUNIOR, J. *Como escrever trabalhos de conclusão de curso: instruções para planejar e montar, desenvolver, concluir, redigir e apresentar trabalhos monográficos e artigos*. Petrópolis: Vozes, 2008.

OSTETTO, Flavia Daniel Pazini; CITTADIN, Andréia; RITTA, Cleyton de Oliveira. Aderência da matriz curricular dos cursos de graduação em ciências contábeis das universidades de Santa Catarina aos componentes específicos avaliados nas provas ENADE 2006 e 2009. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. *Anais eletrônicos...* Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3352>. Acesso em: 23 mar. 2015.

PAIVA, Giovanni Silva. Avaliação do desempenho dos estudantes da educação superior: a questão da equidade e obrigatoriedade no Provão e ENADE. *Ensaio: aval. pol. públ. Educ*, Rio de Janeiro, v. 16, n. 58, p. 31-46, jan./mar. 2008.

PAIVA, Polyana Barcelos de; FREIRE, Fátima de Souza; FERNANDES, José Lúcio Tozetti. Avaliando o curso de Ciências Contábeis: uma visão dos alunos da UnB. *Ensaio: aval. pol. públ. Educ*, Rio de Janeiro, v. 20, n. 74, p. 89-113, jan./mar. 2012.

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

SILVA, Gustavo Javier Castro da; SILVA, Cléa de Lima e. Avaliação do ensino superior no Brasil: o Sinaes sob holofotes! *Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros*, DF, ano 3, ed. 7, p. 97-119, jul./set. 2012.

VERHINE, Robert Evan; DANTAS, Lys Maria Vinhaes. Avaliação da educação superior no Brasil: do Provão ao ENADE. *Ensaio: aval. pol. públ. Educ.*, Rio de Janeiro, v. 14, n. 52, p. 291-310, jul./set. 2006.

ZONATTO, Vinícius Costa da Silva *et al.* Evidências da Relação entre Qualificação Docente e Desempenho Acadêmico: uma análise à luz da Teoria do Capital Humano. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, p. 6-25, jan./abr. 2013.

CONTABILIDADE E AS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS NAS INDÚSTRIAS DE BENEFICIAMENTO DE ARROZ NO RIO GRANDE DO SUL

Cristina Keiko Yamaguchi

Doutora em Engenharia e Gestão do Conhecimento. Docente do Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Socioeconômico na Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc
criskyamaguchi@gmail.com

Luciana Mandelli

Graduanda do Curso de Ciências Contábeis na Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc
lucianamandelli79@yahoo.com.br

Resumo:

A contabilidade ambiental surgiu para demonstrar os fatos e eventos ambientais nas organizações. Nesse contexto, esta pesquisa buscou verificar como a contabilidade ambiental pode contribuir para mostrar as informações ambientais nas indústrias de arroz. Foi desenvolvido um estudo exploratório-descritivo e foi realizada a revisão de literatura; aplicação de um questionário semiestruturado a contadores e gestores de cinco indústrias de arroz no Rio Grande do Sul. Constatou-se que as indústrias não costumam separar os fatos e os eventos contábeis ambientais das contas tradicionais e o principal motivo de se eximirem é o desconhecimento e a não obrigatoriedade da legislação vigente no Brasil.

Palavras-chave:

Contabilidade ambiental. Informação ambiental. Indústria de beneficiamento de arroz.

1 INTRODUÇÃO

Pesquisas acadêmicas destacam a necessidade de a Contabilidade inserir a variável ambiental nas informações que fornece aos gestores. Ou seja, demonstrar as providências que a organização precisa tomar para minimizar os impactos provocados por suas atividades. Primeiramente, é necessário conhecê-los qualitativa e quantitativamente, assim como os efeitos de suas decisões quanto à forma de gerir esses impactos. Como a contabilidade ambiental tem como objetivo medir o resultado das atividades das organizações relacionadas com o meio ambiente, seria o meio de investir em adequação à necessidade das organizações.

A questão ambiental surgiu na literatura contábil com maior intensidade a partir da década de 1970. Porém, por várias razões, como culturais, falta de interesse, conhecimento ou normatização, como tem sido alegado, as organizações não divulgam a situação real de suas relações com o meio ambiente, ou divulgam o que lhes convém: somente o aspecto positivo de suas ações (CALIXTO, 2006).

Chou e Chi (2010) e Herbohn (2005) afirmam que, a partir das informações geradas pela contabilidade, poder-se-á aumentar a representação da capacidade do conhecimento, porém a contabilidade precisa ser revista e reestruturada mediante abordagens de conhecimento intensivo. Ainda, reconhecem que os contadores têm a capacidade de dar contribuição positiva para o debate ecológico, por meio da reforma da contabilidade e dos sistemas de informação, e conhecer as externalidades ambientais e sociais.

Pfitscher (2004) afirma ser contabilidade um ramo do conhecimento humano que ainda não tem dado o destaque necessário e cabível ao tema do meio ambiente, como já ocorre em outras áreas. O conhecimento da área contábil encontra-se centralizado e inacessível para alguns membros da organização.

Como as empresas brasileiras não são obrigadas por lei a divulgar objetivamente os seus gastos e investimentos ambientais, isso dificulta a pesquisa e a análise do tema, além de não evidenciar a real situação patrimonial das indústrias. Porém, há algumas iniciativas de grandes companhias brasileiras que divulgam informações ambientais, apesar de serem destacadas notas explicativas e analisadas no relatório da administração. Embora não sejam auditadas e nem padronizadas, considera-se um avanço quando comparado com décadas anteriores.

Este estudo justifica-se em virtude das dificuldades levantadas no aspecto de conhecimento da metodologia por parte dos contadores e dos gestores das organizações, quando o contabilista afirma que estes registros não são necessários nos sistemas de contabilidade convencionais e os gestores tem pouco conhecimento sobre o meio ambiente e os custos associados à condução das atividades de suas organizações.

Portanto, pode-se afirmar que o principal desafio para implantar a contabilidade ambiental é a necessidade de se buscarem métodos e maneiras capazes de medir e propor mudanças na atual contabilidade, inserindo contas ambientais para compor uma contabilidade que conte com os fatos e os eventos ambientais. Nessa direção, entende-se que a contabilidade ambiental possui potencial para auxiliar os gestores, basicamente, ela pode demonstrar os gastos com o controle ambiental e evidenciar de forma transparente e fidedigna, por meio de relatórios contábeis, a informação ambiental da indústria, podendo ser aplicada como instrumento de subsídio para o processo de planejamento e de tomada de decisão (YAMAGUCHI, 2013).

Entende-se que os eventos registrados e mensurados na contabilidade nas indústrias de arroz podem auxiliar os gestores no gerenciamento transparente do meio ambiente, pois ela é considerada atualmente uma das principais ferramentas de gestão de negócios. Nesse contexto, esta pesquisa buscou verificar como a contabilidade ambiental pode contribuir para mostrar as informações ambientais nas indústrias de arroz.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta os temas que sustentam a pesquisa deste artigo, mostrando o que a literatura trata da produção e beneficiamento do arroz e a contabilidade ambiental.

2.1 Panorama da produção de arroz no rio grande do sul

O estado do Rio Grande do Sul se destaca no cenário como maior produtor brasileiro de arroz, sendo responsável por 61,0% da produção. Santa Catarina fica em segundo lugar, com 8,4%, em seguida Maranhão, com 5,8%, e o Mato Grosso, com 5,7%. É importante citar que nos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina há o predomínio do arroz irrigado,

por isso são detentores das maiores produtividades nacionais com 7.050 e 6.700 quilos por hectares, respectivamente, conforme informativo agropecuário (CEPA, 2011).

Rio Grande do Sul é o primeiro estado com maior produtividade de arroz irrigado da região Sul – e também do Brasil. Cabe ressaltar que, de acordo com a Cepa e a Epagri, o Rio Grande do Sul, é o estado onde há maior concentração de grandes produtores (EMBRAPA, 2005).

Não obstante, “a quase totalidade do arroz produzido no Rio Grande do Sul apresenta tipo de grão longo-fino de alta qualidade de cocção, características exigidas no mercado brasileiro, principalmente nas regiões Sul e Sudeste” (EMBRAPA, 2005). Além do exposto, segundo afirmação da Embrapa, “cerca de 12% do arroz produzido no Rio Grande do Sul são consumidos nos respectivos Estados, o restante é exportado para os demais centros consumidores”.

O Rio Grande do Sul é o principal estado da federação em relação ao beneficiamento de arroz. Vale destacar o seu posicionamento geográfico que é um dos fatores-chave para a competitividade da orizicultura. O Rio Grande do Sul, como principal produtor nacional, tem papel central na indústria de beneficiamento (ZANIN, 2011).

2.2 Indústria de beneficiamento de arroz

O processo de beneficiamento do arroz se dá pela secagem, pré-limpeza, secagem ao sol ou artificial, armazenamento e beneficiamento. O processo de beneficiamento inicia com a limpeza, na qual se eliminam as sujeiras mais grossas; descascamento, em que o arroz é descascado com dois roletes de borracha que funcionam em direção opostas retirando o grão do arroz da casca; separação pela câmara de palha, por meio pneumático, em que se separam os grãos inteiros dos demais; separação de marinheiro, processo que separa os grãos descascados daqueles com casca; brunição é o momento que o arroz integral é descascado para se transformar em arroz branco; homogeneização, quando se retira o farelo do arroz; e classificação, etapa em que se separam os grãos do arroz inteiro dos quebrados (BRAGANTINI; VIEIRA, 2004).

Conforme Bragantini e Vieira (2004), a qualidade dos grãos de arroz é influenciada pelo método de secagem, pelo beneficiamento, pelas condições de armazenamento, assim como por fatores internos, inerentes à pró-

pria forma de cultivar, e pelos fatores climáticos predominantes no estado de pré-colheita.

O beneficiamento de arroz gera resíduos que podem impactar o meio ambiente, sendo o principal deles a casca do arroz. Um dos desafios é encontrar meios para efetuar a correta destinação da casca para minimizar o impacto ambiental e conscientizar que oferecer produtos que não impactam o meio ambiente demonstra sua responsabilidade ambiental junto à sociedade ecologicamente correta (LHAMBY; SENNA; CANES, 2010).

2.3 Contabilidade ambiental

Pode-se definir como objeto de estudo da contabilidade ambiental as informações contábeis relativas ao meio ambiente, considerado patrimônio da humanidade. A contabilidade ambiental identifica os custos, as despesas e possíveis receitas ambientais correlacionados à atividade da organização, e demonstra todo o patrimônio ambiental desta, ou seja, o ativo e o passivo (MARTINS; BELLO; OLIVEIRA; 2010). Essa modalidade contábil utiliza-se de técnicas como escrituração, demonstração, auditoria e análise de balanço para a correta contabilização dos fatos e eventos ambientais, transformando os dados obtidos em informações que servirão para atender à sociedade no que diz respeito à preservação do meio ambiente e, principalmente, à própria organização para futuros investimentos.

A contabilidade ambiental supre, então, a necessidade das indústrias e da sociedade, pois demonstra monetariamente os processos de preservação ou de destruição das organizações em relação ao meio ambiente. Avaliando quantitativamente todas as ações desenvolvidas pelas organizações nesse processo, essa modalidade contábil pode dar suporte à contabilidade financeira e à contabilidade gerencial como ferramenta para a tomada de decisões internas.

Conforme algumas pesquisas acadêmicas, a contabilidade ambiental é o registro do patrimônio ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) de uma organização (BERGAMINI JÚNIOR, 1999). Para Calixto e Ferreira (2005), trata-se de uma ciência em constante evolução devido a mudanças no ambiente econômico, social e político. As tomadas de decisão na organização necessitam de informações contábeis cada vez mais precisas, confiáveis e rápidas, por isso, justifica-se a contabilidade ambiental. Para Ribeiro (2005), não é uma nova ciência, mas sim uma segmentação

da tradicional já amplamente conhecida. Esse autor define como objetivos da contabilidade ambiental identificar, mensurar e esclarecer os eventos e as transações econômico-financeiras que estejam relacionados com a proteção, a preservação e a recuperação ambiental em determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade.

Teoricamente parece ser fácil o entendimento e a aplicação da contabilidade ambiental pelos gestores e contadores, mas na prática são encontradas várias dificuldades que impedem o uso dessa modalidade contábil. A principal delas é a segregação das informações de natureza ambiental das demais informações gerais da organização, bem como a correta classificação e avaliação das contas e dos eventos ambientais.

Na atualidade, conforme aponta Ribeiro (2005), a contabilidade ambiental não é obrigatória para as organizações e só existirá se elas quiserem mostrar para a sociedade que têm preocupações e compromissos com a preservação do meio ambiente, diferentemente da contabilidade financeira (tradicional), em que as organizações têm obrigação de ter seus demonstrativos contábeis divulgados, nem que seja somente para fins fiscais. Spitzer e Elwood (1995) corroboram essa afirmação dizendo que os custos ambientais podem ficar escondidos e que, quando classificados como despesas, podem ser facilmente esquecidos porque muitas organizações que os têm tratado como despesas não dão a eles a atenção adequada no momento da tomada de decisão. A magnitude de tais custos pode ser difícil de determinar como resultado pelo fato de terem sido associados às contas de despesas.

A contabilidade ambiental só existirá se as organizações quiserem que ela exista, ou seja, depende se vão ou não adotar o conceito. Por isso, Spitzer e Elwood (1995) afirmam que o objetivo da contabilidade ambiental é aumentar o volume de informação relevante do que é feito ambientalmente para aqueles que necessitam e que podem usar tais informações. O sucesso da contabilidade ambiental está sujeito a uma correta classificação de todos os eventos ambientais praticados na organização.

Apesar das dificuldades, este trabalho procura mostrar, de maneira simples, os principais conceitos da contabilidade ambiental. A contabilidade assume, diante dessa contextualização, papel fundamental de subsídio a todos os agentes envolvidos no processo, necessitando auxiliar os administradores no que tange ao gerenciamento organizacional das relações com o meio ambiente, por ser considerada, atualmente, uma das principais ferramentas de gestão de negócios.

Até o momento, não foram identificados instrumentos adequados para definir os valores dos recursos naturais disponíveis em toda a dimensão do planeta. Do ponto de vista da contabilidade, o que se pode medir e fazer constar nas demonstrações contábeis são os eventos e as transações econômico-financeiras, que refletem a interação da organização com o meio ambiente. O aspecto cultural está diretamente relacionado com a falta de rigor da legislação ambiental e contábil no Brasil, o que contribui para o cenário de poucas mudanças práticas no comportamento das organizações (CALIXTO, 2006).

De acordo com Calixto (2006):

[...] há pouco interesse de profissionais da área contábil em desenvolver estrutura conceitual e padrões para relatórios contábeis não tradicionais. Todavia, a inclusão da disciplina Contabilidade Ambiental no currículo dos alunos de graduação será um passo positivo para assegurar o futuro do profissional contábil.

Da mesma forma, Pfitsher (2004) mostra que a necessidade de valorizar a educação ambiental nas instituições de ensino contribuirá como alicerce para uma gestão no mundo dos negócios e apresentará um diferencial no trato com as questões ambientais.

Uma importante preocupação das organizações diz respeito aos objetivos para os quais as informações são requeridas como também à sua utilização. A contabilidade como ciência apresenta condições, por sua forma sistemática de registro e controle, de contribuir de modo positivo no campo de proteção ambiental, com dados econômicos e financeiros resultantes das interações de entidades que exploram o meio ambiente.

Apesar de a contabilidade ambiental ser considerada importante para evidenciar as informações ambientais, vê-se que a aplicação prática dessa modalidade contábil não acontece. Estudos bibliográficos em artigos sobre o tema mostram as diferentes pesquisas realizadas em diversos países do mundo e permitem avaliar a situação da contabilidade ambiental nesses países: (1) Deegan (2003) pesquisou em quatro diferentes organizações na Austrália, a evidência disponível mostra que a maioria dos gestores dentro das organizações tem pouco conhecimento sobre o meio ambiente e seus custos associados à condução das operações organizacionais (embora alguns contadores e gestores não acreditem ser este o caso), e essa falta de informação decorre, em grande parte, de deficiências nos sistemas

de contabilidade; (2) Herbohn (2005), em pesquisa realizada na Austrália, observou a falta de técnicas adequadas de medição e mensuração dos eventos ambientais e restrições de contabilização dos custos ambientais. Abordou que há pouca pesquisa sobre a aplicabilidade das técnicas de avaliação desenvolvidas recentemente pela legislação econômica ambiental; (3) Burritt e Saka (2006), em seus estudos no Japão, dizem que a contabilidade ambiental é uma ferramenta de gestão ambiental relativamente nova, projetada inicialmente para rastrear e controlar os custos ambientais e os fluxos físicos do ambiente. Recentes estudos de caso de contabilidade em gestão ambiental do Japão são utilizados como base para a análise. Conclui-se da análise que a medição das informações ambientais, vinculada à ecoeficiência, não é utilizada adequadamente e que as organizações não estão usufruindo dos benefícios que a contabilidade ambiental poderia oferecer; (4) Gale (2006), na pesquisa efetuada na Austrália, afirma que a maioria dos gestores tem pouco conhecimento sobre os custos operacionais de suas organizações associados ao meio ambiente. A conclusão que se obteve, embora alguns contadores e gestores possam não acreditar, é a falta de informação, que é, em grande parte, devido às deficiências nos sistemas de contabilidade. E muitas oportunidades de redução de custos estão sendo perdidas em virtude da falta de informações sobre os custos ambientais. O autor confirma a constatação de que as contas ambientais não estão sendo corretamente identificadas e alocadas nem registradas. Com isso, as organizações deixam os eventos ambientais junto de outras contas gerais, perdendo a correta noção de valor dos eventos ambientais; (5) Beer e Friend (2006), em sua pesquisa na África, avaliaram os sistemas de contabilidade ambiental disponíveis atualmente no mercado mundial para personalizar um modelo de contabilidade ambiental adequado para a África do Sul. O estudo de caso revelou a importância da contabilidade para todos os custos ambientais, tanto internos quanto externos, em um modelo de contabilidade ambiental. Porém, como os custos do estudo de caso são subjetivos, é recomendável que novas pesquisas sejam realizadas para estruturar um quadro objetivo que possibilite avaliar e determinar os fatores de custos envolvidos no desenvolvimento de custos; (6) Cairns (2007), em sua pesquisa no Canadá, observou que a contabilidade ambiental é um instrumento que, se utilizado com prudência, pode oferecer uma contribuição importante para a tomada de decisão social. Esse papel expande-se sobre as ideias quando as organizações discutem a incorporação de recursos naturais intangíveis, custos e benefícios em contabilidade ambiental na organização, bem como o nível de técnicas de avaliação econômica, tais

como a avaliação de minas e a contabilidade-padrão corporativa, que são as bases dessa extensão para avaliar a contabilidade e as decisões relativas ao meio ambiente; (7) Bartelmus (2009) afirma em sua pesquisa efetuada na Alemanha que os escritórios e as organizações internacionais estão reticentes em utilizar as suas capacidades de estatística para a contabilidade ambiental em virtude de desconfianças sobre as contas verdes, possivelmente por causa da adaptação junto aos indicadores econômicos convencionais. A inserção das contas na contabilidade ambiental pode prejudicar o uso já estabelecido nas contas nacionais; (8) segundo Catalisa (2010), as dificuldades levantadas estão relacionadas aos aspectos de conhecimento da metodologia por parte dos contadores e dos gestores das organizações quando o contador afirma que esses registros não são necessários nos sistemas de contabilidade convencionais e que os gestores têm pouco conhecimento sobre o meio ambiente e os custos associados à condução das atividades de suas organizações; (9) Bebbington e Gray (2001) mostram que a contabilidade ambiental muitas vezes não é cumprida devido à falta de aplicação prática dos problemas e da resistência dos gestores. A disponibilidade de dados necessita de informações completas acerca de impactos, confiabilidade dos dados, adequação das estimativas e utilização não intencional da informação ambiental e social. As tensões entre os interesses do negócio, os habituais constrangimentos de gestores e as agendas de sustentabilidade ambiental de pesquisadores têm levado à resistência por parte dos gestores.

Em suma, conforme apontam os pesquisadores que tratam sobre contabilidade ambiental, não existe um modelo ou formatação dessa modalidade contábil que possa ser aplicado com resultados sólidos e concretos. Há várias pesquisas e temas publicados sobre contabilidade ambiental, porém as divergências deixam os gestores e os contadores em estado de espera para verificar o que irá acontecer e assim direcionar alguma ação sobre o assunto. Há um desconhecimento metodológico por parte dos legisladores de como mensurar corretamente os valores de exaustão, prevenção e aplicação das contas ambientais junto à estrutura de contabilidade convencional.

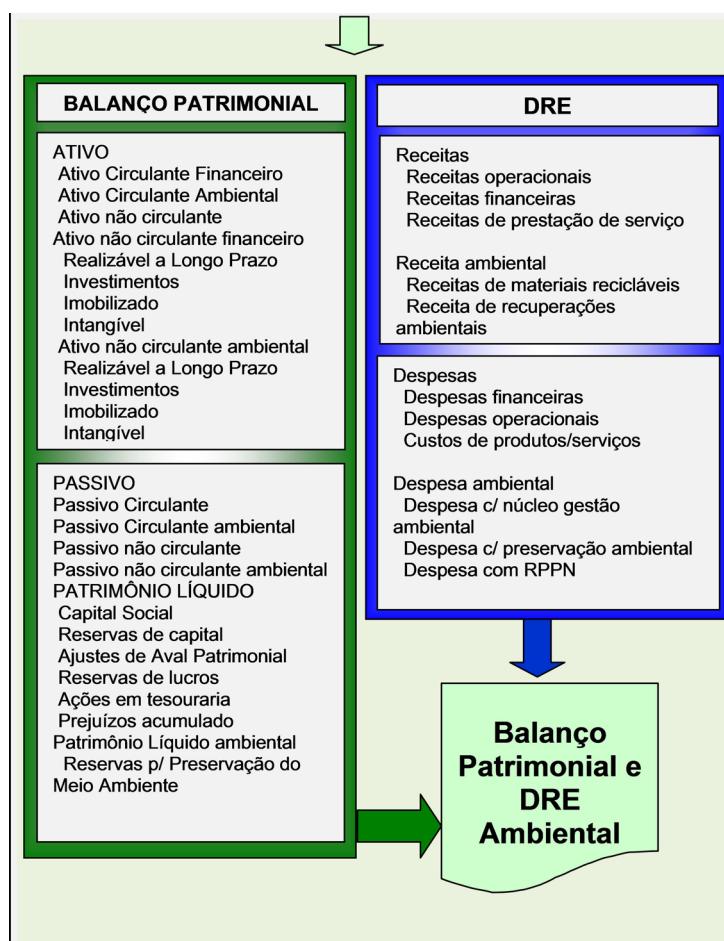
2.3.1 ESTRUTURA DA CONTABILIDADE AMBIENTAL

A partir da nova estrutura do plano de contas, observa-se que a contabilidade poderia ser responsável pela comunicação entre a organização e

a sociedade, e que também poderia mostrar nos demonstrativos contábeis as medidas adotadas e os resultados alcançados no processo de preservação do meio ambiente. A demonstração desses investimentos pode minimizar possíveis agressões ao meio ambiente, apresentando nos relatórios seus ativos e passivos ambientais.

A Figura 1 mostra que a contabilidade ambiental pode ser um meio de demonstrar a gestão ambiental a partir do momento que evidencia as transações ambientais efetuadas na organização. Por isso, é importante desenvolver uma estrutura que permita incluir contas nacionais convencionais em contas da contabilidade ambiental.

Figura 1 – Estrutura da contabilidade ambiental



Fonte: Adaptado de Yamaguchi (2013).

Com a reclassificação das contas tradicionais e evidenciando as contas ambientais, a organização possui informações claras e transparentes da variável ambiental.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa buscou conhecer a utilização da contabilidade ambiental nas indústrias de beneficiamento de arroz no Estado do Rio Grande do Sul. As técnicas adotadas para obtenção dos dados foram: o primeiro contato realizado por meio telefônico e em seguida encaminhados questionários via e-mail para 62 contadores e gestores de indústrias de beneficiamento de arroz no estado do Rio Grande do Sul. Esta pesquisa é considerada um estudo exploratório com abordagem qualitativa. A pesquisa exploratória é constituída por investigação empírica executada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo, podendo incluir entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não (VERGARA, 2009).

Esta pesquisa tem caráter descritivo, utilizado para realizar um estudo preliminar do contexto da pesquisa a fim de possibilitar a familiarização com o fenômeno investigado e compreender melhor o problema de modo exploratório.

Em relação aos procedimentos qualitativos, segundo Creswell (2007, p. 184), eles “se baseiam em dados de texto e imagem, têm passos únicos na análise de dados e usam estratégias diversas de investigação”. O pesquisador vai ao local onde está o entrevistado para conduzir a pesquisa, permitindo envolver-se nas experiências dos participantes ou entrevistados. A pesquisa qualitativa é interpretativa, e o pesquisador se envolve de forma intensa com o processo de entrevista, desempenhando um relevante papel na interpretação dos dados.

Buscou-se na literatura existente um modelo de questionário que pudesse ser adaptado e utilizado como instrumento de pesquisa para investigar a existência de avaliações de responsabilidade ambiental nas organizações.

Foi localizado o questionário do método Gerenciamento de Aspectos e Impactos Ambientais (GAIA), desenvolvido por Leripio (2001, p. 66):

Trata-se de um instrumento para alcançar a melhoria do desempenho ambiental das organizações e o alcance da sustentabilidade.

Tem como princípios: proporcionar às organizações o atendimento à legislação, a melhoria contínua e a prevenção da poluição a partir de atividades focalizadas no desempenho ambiental e na sustentabilidade, tomando como elementos fundamentais do processo a organização e as pessoas através de suas relações com o meio ambiente.

O modelo não foi utilizado integralmente, tendo sido adaptados somente os itens que faziam parte do escopo desta pesquisa, a saber: indicadores gerenciais, recursos humanos na organização, indicadores contábeis e indicadores ambientais de contas de resultado. Para esses indicadores, foram elencadas vinte perguntas, com alternativas “Sim”, “Não”, “Não Sabe” e “Obs.”, com três perguntas abertas.

Esse questionário semiestruturado teve por finalidade investigar se as organizações apresentam indicadores gerenciais ambientais, se os recursos humanos e a direção são comprometidos com o meio ambiente e se possuem indicadores contábeis ambientais e indicadores ambientais de contas de resultados.

Os procedimentos metodológicos realizados foram: revisão de literatura; aplicação de um questionário semiestruturado a contadores e gestores de cinco indústrias de arroz no Rio Grande do Sul. O questionário foi composto de questões que buscaram conhecer a utilização das seguintes questões na indústria de beneficiamento de arroz: (1) eco-eficiência do processo produtivo e do serviço prestado; (2) aspectos e impactos ambientais do processo; (3) indicadores contábeis ambientais de bens e direitos e obrigações; (4) indicadores ambientais de contas de resultado; (5) indicadores de demonstração ambiental específica; e (6) indicadores gerenciais.

Depois da coleta de dados, as respostas foram registradas numa planilha em Excel e calcularam-se as frequências (quantidades) e os percentuais. Esses dados foram estruturados para conhecer se: (1) as indústrias utilizam a contabilidade ambiental; (2) a contabilidade ambiental traz algum benefício para aumentar a competitividade da indústria; e (3) o modelo do balanço patrimonial apresentado poderia ser aplicado na indústria e quais os fatores que dificultam em implementar a contabilidade ambiental.

4 ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA DE CAMPO

A seguir os resultados e a interpretação da pesquisa exploratória, por meio dos quais se busca investigar a utilização da contabilidade am-

biental pelas indústrias de arroz. Do total de 62 indústrias de arroz contatadas via telefone e o questionário enviado via e-mail no período compreendido entre o mês de novembro de 2012 e fevereiro de 2013, somente cinco indústrias se propuseram a responder o questionário.

A Figura 1 mostra a nova estrutura do balanço patrimonial e do demonstrativo de resultado do exercício. A partir da adaptação da nova estrutura do plano de contas ambiental foram apresentadas juntamente ao questionário três perguntas aos contadores e gestores das indústrias.

No Quadro 1, será descrita a síntese dos resultados da pesquisa, conforme a percepção dos entrevistados. A primeira indústria será identificada como Indústria 1, e assim sucessivamente até completar as cinco indústrias respondentes da pesquisa.

Quadro 1 – Síntese dos resultados da entrevista

Indústria	A indústria, embora praticando a gestão ambiental, não utiliza a contabilidade ambiental para este fim. Por quê?	Na sua visão, a contabilidade ambiental traria algum benefício para aumentar a competitividade da sua organização seja evidenciado no Balanço Patrimonial ou nas Notas Explicativas?	Você acredita que o modelo de balanço patrimonial apresentado poderia ser aplicado na sua organização? Quais as dificuldades e facilidades para aplicá-lo?
1	Não utiliza, pois é um controle ainda pouco difundido e analisado.	Toda melhoria nas informações é muito bem aceita, em especial junto a instituições financeiras.	Seria aplicável, sem muitas dificuldades, seria necessário apenas estruturar os demonstrativos.
2	Não, porque o plano de contas não foi ajustado para fazer um balanço ambiental.	Sim	Sim, para aplicá-lo, teremos que ajustar nosso plano de contas para poder segregar as informações necessárias.
3	Não respondeu	Não respondeu	Não respondeu
4	Não. Desconhecemos.	Sim	Sim. Disponibilidade, profissional capacitado, investimentos e etc.
5	Não respondeu	Não respondeu	Não respondeu

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

No Quadro 2, será descrita a síntese dos resultados das perguntas efetuadas na entrevista, conforme a percepção dos respondentes.

Quadro 2 – Percepção dos respondentes quanto a aplicação da contabilidade ambiental na indústria

Pergunta 1:	Resposta 1:
A indústria, embora praticando a gestão ambiental, não utiliza a contabilidade ambiental para este fim. Por quê?	Obteve 60% que acredita que sim, pois mostra que a indústria está comprometida com o meio ambiente e traria informações ambientais para as Instituições financeiras, contra 40% que não responderam.
Pergunta 2:	Resposta 2:
Na sua visão, a contabilidade ambiental traria algum benefício para aumentar a competitividade da sua indústria seja evidenciado no Balanço Patrimonial?	Do total dos respondentes 40% afirmam que é pouco difundido e não é obrigatório evidenciar os fatos e eventos ambientais, 20% ficou entre falta de conhecimento e dificuldade de mensuração e 40% não responderam.
Pergunta 3:	Resposta 3:
Você acredita que o modelo de balanço patrimonial apresentado poderia ser aplicado na sua indústria? Quais as dificuldades e facilidades para aplicá-lo?	Do total dos respondentes, 60% afirmaram que poderia ser aplicado na indústria. Não teriam grandes dificuldades, seria necessário ajustar e criar novas contas no plano de contas e ter profissional capacitado. Dentre os respondentes 40% não respondeu.

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Pode-se afirmar que as indústrias de arroz não costumam separar os fatos e os eventos contábeis ambientais das contas tradicionais, fato constatado na revisão de literatura e na pesquisa. De acordo com Bebbington e Gray (2001) e Catalisa (2010), a pesquisa mostra que a contabilidade ambiental muitas vezes não é cumprida devido à falta de aplicação prática dos problemas e resistência dos gestores. Constatou-se ainda que nas pesquisas de Deegan (2003); Herbohn (2005); Burritt e Saka (2006); Gale (2006); Beer e Friend (2006) e Cairns (2007), as informações e disponibilidade de dados necessitam de informações completas dos impactos, necessita confiabilidade dos dados, adequação das estimativas e utilização não intencional da informação ambiental e social. As tensões entre os interesses do negócio e habituais constrangimentos de gestores e as agendas de sustentabilidade ambiental de pesquisadores têm levado à resistência por parte dos gestores. Em decorrência disso, a pesquisa mostra que há uma falta de clareza e de conhecimentos sobre a aplicação da contabilidade ambiental.

Existem muitas dúvidas e pouco interesse em implementar essa modalidade contábil nas organizações.

5 CONCLUSÃO

É importante que este tema esteja presente em estudos científicos e em aplicações práticas nas organizações a fim de criar estruturas contábeis eficazes com informações ambientais úteis para a gestão organizacional. Ainda estabelecem a necessidade de as organizações atenderem aos requisitos da gestão ambiental e da participação ativa do profissional contábil em prol do desenvolvimento sustentável.

É necessário buscar métodos e maneiras capazes de medir e propor mudanças na atual contabilidade, inserindo contas ambientais para compor uma contabilidade que conte com os fatos e os eventos ambientais. Nessa direção, entende-se que a contabilidade ambiental possui potencial para auxiliar os gestores na tarefa de gerar informação ambiental. Basicamente, ela pode demonstrar os gastos com o controle ambiental e evidenciar de forma transparente e fidedigna, por meio de relatórios contábeis, a gestão ambiental da organização, podendo ser aplicada como instrumento de subsídio para o processo de planejamento e de tomada de decisão.

As indústrias de arroz necessitam de uma estrutura para demonstrar que não agridem o meio ambiente, por meio de reconhecimento, divulgação e evidenciação das despesas com preservação e controle da proteção ambiental. Observa-se, no entanto, que várias indústrias de arroz desconhecem os benefícios da utilização da contabilidade ambiental e que ainda há muito para se fazer e investigar neste tema.

É de fundamental importância para as indústrias de beneficiamento de arroz buscarem o conhecimento da metodologia por parte dos contadores e dos gestores das organizações quando o contador afirma que esses registros não são obrigatórios nos sistemas de contabilidade convencionais e que os gestores têm pouco conhecimento sobre o meio ambiente e os custos associados à condução das atividades de suas organizações.

Conclui-se, portanto, que é imprescindível a união entre organizações, contadores e universidades no intuito de aprofundar o entendimento sobre a importância da aplicação e da utilidade da contabilidade ambiental nas organizações.

REFERÊNCIAS

- BARTELMEUS, P. The cost of natural capital consumption: accounting for a sustainable world economy. *Ecological Economics*, Aleman, v. 68, n. 6, p. 1.850-1.857, 15 Apr. 2009.
- BEBBINGTON, J.; GRAY, R. An account of sustainability: failure, success and a re-conceptualisation. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 12, n. 5, p. 557-605, 2001.
- BEER, P. de; FRIEND, F. Environmental accounting: a management tool for enhancing corporate environmental and economic performance. *Ecological Economics*, Africa, v. 58, n. 3, p. 548-560, jun. 2006.
- BERGAMINI JÚNIOR, S. Contabilidade e riscos ambientais. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 11, jun. 1999.
- BRAGANTINI, Cláudio; VIEIRA, Edson Herculano Neves. *Cultivo do arroz irrigado no estado do Tocantins*. Embrapa 2004. Disponível em: <http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/Arroz/ArrozIrrigadoTocantins/secagem_armazBeneficiamento.htm#topo>. Acesso em: 5 abr. 2012.
- BURRITT, R. L.; SAKA, C. *Environmental management accounting applications and eco-efficiency: case studies from Japan*. Journal of Cleaner Production, Australia, v. 14, n. 14, p. 1.262-1.275, 2006.
- CAIRNS, R. D. On accounting for sustainable development and accounting for the environment. *Resources Policy*, Canada, v. 31, n. 4, p. 211-216, Dec. 2007.
- CALIXTO, L. O ensino da contabilidade ambiental nas universidades brasileiras: um estudo exploratório. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 2, n. 3, p. 65-78, set./dez. 2006.
- CALIXTO, L.; FERREIRA, A. C. de S. Contabilidade ambiental: aplicação das recomendações do ISAR em empresas do setor de mineração. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. *Anais eletrônicos....* Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/141.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2010.
- CATALISA. *O conceito de sustentabilidade e desenvolvimento sustentável*. Disponível em: <<http://www.catalisa.org.br/site/recursos/textoteca/30>>. Acesso em: 10 dez. 2010.
- CEPA – CENTRO DE SOCIOECONOMIA E PLANEJAMENTO AGRÍCOLA; EMPRESA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA E EXTENSÃO RURAL DE SANTA CATARINA – EPA-GRI. *Situação da Rizicultura Catarinense*. 2011.
- CHOU, C.-C.; CHI, Y.-L. Developing ontology-based EPA for representing accounting principles in a reusable knowledge component. *Expert Systems with Applications*, Taiwan, v. 37, n. 3, p. 2.316-2.323, Mar. 2010.

- CRESWELL, J. W. *Projeto de pesquisa*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.
- DEEGAN, C. *Environmental management accounting e an introduction and case studies for Australia*. Melbourne. Institute of Chartered Accountants of Australia. Australian Department of Environment and Heritage, 2003. Disponível em: <www.deh.gov.au/industry/finance/publications/pubs/ema-project.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2009.
- EMBRAPA – EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA E EXTENSÃO RURAL DE SANTA CATARINA. *Importância econômica, agrícola e alimentar do arroz*. Nov. 2005. Acesso em: 5 abr. 2012.
- GALE, R. Environmental management accounting as a reflexive modernization strategy in cleaner production. *Journal of Cleaner Production*, Australia, v. 14, n. 14, p. 1.228-1.236, 2006.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HERBOHN, K. A full cost environmental accounting experiment. *Accounting Organizations and Society*, Australia, v. 30, n. 6, p. 519-536, Aug. 2005.
- LERÍPIO, A. de Á. *Gaia*: um método de gerenciamento de aspectos e impactos ambientais. 2001. 174 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.
- LHAMBY, Andressa Rocha; SENNA, Ana Julia Teixeira; CANES, Suzy Elizabeth. *A prática da gestão ambiental agroindustrial*: um estudo de caso em uma agroindústria que produz energia elétrica a partir da casca do arroz. 2010. Disponível em: <<http://www.ib eas.org.br/Congresso/Trabalhos2010/XI-001.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2013.
- MARTINS, J. M. M.; BELLO, L. R.; OLIVEIRA, H. R. *Contabilidade ambiental*: um estudo sobre sua importância e aplicabilidade em indústrias estabelecidas no Espírito Santo. Disponível em: <http://www.humbertorosa.com.br/Coordenacao/Producao_Cientifica/Alunos/Jaqueline_Luciandra_Humberto_Contabilidade_Ambiental.pdf>. Acesso em: 22 set. 2010.
- PFITSCHER, E. D. *Gestão e sustentabilidade através da contabilidade e controladoria ambiental*: estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico. 2004. 252 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.
- RIBEIRO, M. de S. *Contabilidade ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- SPITZER, Marty; ELWOOD, Holly. *EPA – An introduction to environmental accounting as a business management tool: key concepts and terms*. U.S. Environmental Protection Agency. Design for the Environment Program. Environmental Account-

ing Project. Office of Pollution. Prevention and Toxics. Washington, D.C. 20460. EPA 742-R-95-001, June 1995.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 2009.

YAMAGUCHI, C. K. *Contabilidade ambiental nas organizações: instrumento de criação de conhecimento*. Curitiba: Juruá, 2013.

ZANIN, Vanclei. *Análise da Margem de Comercialização do Arroz Gaúcho no Mercado de São Paulo no período pós Plano Real*. 2011. 167 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências – Economia Aplicada). Universidade de São Paulo. 2011. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-07022012-091747/>. Acesso em: 10 jan. 2013.

NÍVEL DE EVIDENCIAMENTO DAS EMPRESAS DE PAPEL E CELULOSE QUE COMPÕEM O ÍNDICE DE SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL (ISE)

Sabrina do Nascimento

Doutoranda em Administração – Universidade do Vale do Itajaí – Universidade do Oeste de Santa Catarina.
sabnascimento@gmail.com

Adriana Kroenke

Doutoranda em Métodos Numéricos e Engenharia – Universidade Federal do Paraná.
didlen@terra.com.br

Francisco Antônio Bezerra

Doutor em Controladoria e Contabilidade – Universidade Regional de Blumenau.
fbezerra@furb.br

Almerinda Tereza Bianca Bez Batti Dias

Doutoranda em Administração – Universidade do Extremo Sul Catarinense – Universidade do Vale do Itajaí.
bianca@unesc.net

Resumo:

O objetivo é analisar o nível de evidenciação dos Relatórios da Administração e das Notas Explicativas das empresas de papel e celulose. A metodologia consistiu em um estudo descritivo de múltiplos casos, com abordagem quantitativa dos dados, fazendo uso da técnica de análise de conteúdo e aplicação do método AHP (*Analytic Hierarchy Process*). Em relação aos resultados da pesquisa, verificou-se que as empresas participantes do ISE apresentam maior grau de evidenciação das informações na Dimensão Social, enquanto as empresas que não participam, maior evidenciação na Dimensão Econômico-Financeira.

Palavras-chave:

Evidenciação. Índice de Sustentabilidade. Método AHP.

1 INTRODUÇÃO

Frente às mudanças proporcionadas pela era do conhecimento, a informação apresenta-se como recurso indispensável ao processo decisório no mundo dos negócios. Uma das principais fontes de informação no ambiente organizacional é a Contabilidade, que é responsável pela divulgação de informações relacionadas à gestão das entidades. Esta vem enfrentando importante desafio no sentido de cada vez mais fornecer informações capazes de permitir aos seus usuários tomar decisões e estabelecer projeções de tendências futuras (GONÇALVES; OTT, 2002).

A Contabilidade faz uso da evidenciação para comunicar informações aos usuários internos e/ou externos utilizando um conjunto de técnicas aplicadas à apresentação da informação, a qual está intimamente ligada à identificação, avaliação, mensuração e registro dos fenômenos que afetam ou podem afetar a dinâmica patrimonial da organização (CARNEIRO; DE LUCCA; OLIVEIRA, 2008). Segundo Ponte e Oliveira (2004, p. 10), “a evidenciação refere-se a todo o quadro das demonstrações contábeis, e vários são os métodos disponíveis para a realização da evidenciação”.

O Relatório da Administração é uma demonstração contábil obrigatória, que atua basicamente na comunicação entre o gestor da empresa e o público externo, dispondo de uma linguagem menos técnica que busca atingir o maior número de pessoas. Entretanto, as Notas Explicativas devem ser utilizadas para descrever práticas contábeis adotadas pelas empresas, que nem sempre podem ser facilmente identificadas no corpo das demais demonstrações contábeis, atuando também como importante recurso de evidenciação (PONTE; OLIVEIRA, 2004). Dalmácio e Paulo (2004, p. 2) destacam que “apenas o Relatório da Administração e as Notas Explicativas permitem uma maior evidenciação da situação social, política da empresa e a possibilidade de inclusão de alguns indicadores econômico-financeiros”. Percebe-se que tais documentos contábeis contribuem na divulgação dos dados por possuírem maior volume de informações qualitativas, além de serem menos técnicas e com linguagem mais acessível ao público externo.

Também a sociedade vem cobrando das organizações uma postura diferenciada em relação à gestão empresarial, as quais estão deixando de enfatizar apenas os resultados financeiros e passando a valorizar também os aspectos sociais e ambientais. Para atender a essa demanda, as empresas passaram a desenvolver ações que compreendessem as dimensões

ética, social e ambiental, tornando-se empresas socialmente responsáveis (GONÇALVES; PIRANI; BORGER, 2007). Nesse contexto, os órgãos de regulamentação têm realizado esforços no sentido de determinar as informações que devem ser divulgadas, favorecendo a difusão das práticas de governança corporativa, bem como a publicação de informações voluntárias que geram um diferencial competitivo no momento de captar novos investidores.

Em consonância com as tendências mundiais dos últimos anos, a Bovespa criou o Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE, que é “uma carteira composta por ações de empresas com reconhecido comprometimento com a responsabilidade social e a sustentabilidade empresarial” (BOVESPA, 2009a). Tenório (2004) destaca que o compromisso das empresas vai além de gerar empregos, impostos e/ou lucros, pois as organizações também possuem um compromisso com a sociedade como um todo, nascendo assim as empresas socialmente responsáveis. É interessante, avaliar o nível de evidenciação das informações divulgadas pelas empresas socialmente responsáveis. Nesse contexto, emerge a pergunta de pesquisa que orienta este trabalho: *as empresas que compõem o Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) apresentam um índice de evidenciação de informações financeiras e, em especial, de cunho social, diferenciado das demais empresas do mesmo setor?*

Por conseguinte, o artigo procura analisar o nível de evidenciação dos Relatórios da Administração e das Notas Explicativas das empresas de papel e celulose. Como objetivos específicos, buscam-se: (i) identificar o nível de evidenciação das informações nos relatórios contábeis das empresas selecionadas; e (ii) realizar comparação da evidenciação dos Relatórios da Administração e das Notas Explicativas das empresas do mesmo setor de atuação que não fazem parte do ISE.

De acordo com Gray (2009), há vasta literatura sobre as atividades empresariais, porém poucos estudos acerca da sustentabilidade no âmbito efetivamente organizacional. Segundo Gallon, Beuren e Hein (2008, p. 144), “é importante que as informações evidenciadas neste relatório sejam relevantes, transparentes e verdadeiras, para que acionistas e investidores possam tomar decisões preeditivas, utilizando-o como suporte no processo decisório”. Assim, busca-se contribuir com a literatura sobre a sustentabilidade a nível empresarial, demonstrando sua evidenciação nas empresas participam do ISE. A pesquisa justifica-se por investigar o grau de evidenciação das informações divulgadas nos Relatórios da Administração e No-

tas Explicativas das empresas do setor de papel e celulose, que compõem o ISE.

O presente estudo é organizado da seguinte forma: além desta seção de caráter introdutório, as seções 2 e 3 apresentam o referencial teórico abordando a divulgação das informações para o mercado e o Índice de Sustentabilidade Empresarial que buscam dar suporte ao desenvolvimento do trabalho; nas seções 4 e 5, apresentam-se o método, os procedimentos metodológicos, população e amostra selecionadas; na seção 6, é apresentada a análise dos resultados acerca do nível de evidenciação das empresas estudadas; na seção 7 são tecidas as reflexões e as recomendações para pesquisas futuras, a partir da limitação deste estudo.

2 EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO

Para Iudícibus (2006), evidenciação refere-se ao compromisso da Contabilidade, tanto com seus próprios objetivos quanto com aqueles que a utilizam. Afirma também que as formas de evidenciação podem ser por meio de informações quantitativas e qualitativas com o objetivo de subsidiar seus usuários com registros eficazes. Quinteiro e Medeiros (2005) esclareceram que a evidenciação se refere aos objetivos qualitativos da contabilidade e exemplificaram como: comprehensibilidade, relevância/materialidade, confiabilidade e comparabilidade.

Percebe-se que a evidenciação das demonstrações contábeis pode ser utilizada pelos administradores para atender os usuários externos com informações indispensáveis para a tomada de decisões, podendo abranger desde a situação patrimonial e financeira até sua lucratividade e suas origens e aplicações de recursos em determinado exercício (GALLON, 2006). Assim, Machado e Nunes (2006) informaram que são dois os grupos de usuários: os internos – proprietários e gestores das organizações – e os externos – banqueiros ou fornecedores de crédito de produtos ou serviços a prazo. O entendimento que prevalece é que o público ao qual se destinam essas informações contábeis é bastante amplo e variado, sendo eles usuários internos e externos.

Segundo Lanzana (2004), as empresas têm buscado novas maneiras de divulgar as informações, com intuito de alcançar um diferencial competitivo em relação aos seus concorrentes, almejando angariar maiores recursos dos investidores, de serem avaliadas de forma mais adequada,

além de manterem relacionamento interessante com o mercado. Consta-se que algumas empresas divulgam as informações de maneira a justificarem a sua existência junto à sociedade provando que seu custo-benefício é positivo, porque agrega valores à economia, já que respeita os direitos humanos de seus colaboradores e, também, porque desenvolve todo o seu processo operacional sem agredir o meio ambiente (OLIVEIRA; GOMES; COSTA, 2004). Surge, portanto, a preocupação com a informação contábil, no sentido de saber, efetivamente, o que deve ser divulgado e de que forma (WINCKLER, 2005). Assim, a contabilidade atua como um mecanismo de controle da divulgação de informações não apenas econômico-financeiras, mas de cunho social e ambiental. Gonçalves, Pirani e Borger (2007, p. 2) afirmam que a “evidenciação deve ser encarada como uma prestação de contas (*Accountability*) à sociedade, sendo fundamental sua transparência, consistência e inteligibilidade”.

Diante da relevância do tema, destacam-se algumas pesquisas empíricas nacionais publicadas que denotaram preocupação similar a esta pesquisa. Gonçalves, Pirani e Borger (2007) estudaram a abrangência e a forma de evidenciação da responsabilidade social a partir de instituições financeiras, cujas ações estão listadas no ISE da Bovespa. Os resultados demonstram que, embora essas instituições façam parte do ISE, não evidenciam informações relativas às reclamações dos clientes, às demandas judiciais e trabalhistas. Além de não interligarem as informações evidenciadas no Balanço Social com o Relatório Social de maneira sistêmica e estruturada.

Macedo *et al.* (2007) buscaram analisar o desempenho das empresas socialmente responsáveis, por meio de indicadores econômico-financeiros de Liquidez, Endividamento e Lucratividade, comparando os resultados encontrados a outras empresas do mesmo segmento que não participavam do ISE. Os resultados mostraram que não foram observadas diferenças significativas nos índices sob análise entre os dois grupos de empresas investigados, ou seja, as empresas socialmente responsáveis não apresentaram desempenho econômico-financeiro melhor, comparadas com demais empresas do segmento analisado.

Vaz *et al.* (2008) tiveram como objetivo analisar quais as assimetrias existentes no *social disclosure* das empresas latino-americanas listas na NYSE. Os autores concluíram que ocorre uma assimetria significativa no *social disclosure* das empresas dos países estudados, em que um grande desafio foi criar critérios de comparação para a confecção de relatórios que auxiliem no processo de tomada de decisão.

No intuito de contribuir para a ampliação da discussão, este artigo busca analisar o nível de evidenciação dos Relatórios da Administração e as Notas Explicativas e das empresas de papel e celulose que compõem o ISE. Espera-se que este tipo de análise por segmento empresarial possa contribuir aos estudos acima referenciados, permitindo maior reflexão sobre a atuação da Contabilidade como um recurso de controle social, utilizada na prestação de contas à sociedade por meio da evidenciação contábil.

3 ÍNDICE DE SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL

Percebe-se nos últimos anos o início de uma tendência mundial dos investidores em procurar empresas socialmente responsáveis, sustentáveis e rentáveis para aplicar seus recursos. Eles acreditam que as empresas sustentáveis geram valor para os acionistas no longo prazo, por estarem mais preparadas para enfrentar riscos econômicos, sociais e ambientais, surgindo então os denominados “Investimentos socialmente responsáveis” (BOVESPA, 2009a). Assim, as empresas que têm intenção de captar novos investidores e aumentar o nível de confiança frente ao mercado, principalmente àqueles mais exigentes, passaram a divulgar informações adicionais acerca da gestão empresarial e ações de responsabilidade social e ambiental, indo além dos dados obrigatórios. As informações voluntárias podem ser de natureza financeira, bem como aquelas de natureza não financeira (VAZ *et al.*, 2008).

Nesse contexto, surgem os modelos e/ou índices de prestação de contas utilizados para avaliar os padrões das informações divulgadas pelas empresas socialmente responsáveis. Para incluir essas organizações em listagens de fundos de investimento com critérios de responsabilidade, denominados “Socialmente Responsáveis” e/ou “Investimentos Éticos” (GONÇALVES; PIRANI; BORGER, 2007). Entre os vários índices, o mais conhecido é o Índice *Dow Jones* de Sustentabilidade (DJSI – *Dow Jones Sustainability Index*), criado em 1999 (NYSE, 2009).

Inspiradas em experiências internacionais, como a Bolsa de Valores de São Paulo – Bovespa, várias instituições resolveram unir esforços para criar um índice de ações que fosse referência para os investidores socialmente responsáveis, surgindo então o *ISE* – *Índice de Sustentabilidade Empresarial* (BOVESPA, 2009a). O ISE tem por objetivo refletir o retorno de

uma carteira composta por ações de empresas com reconhecido comprometimento com a responsabilidade social e a sustentabilidade empresarial (BOVESPA, 2009b). O ISE tem como missão: (i) ser composto por empresas que se destacam em responsabilidade social e sustentabilidade no longo prazo; (ii) ser referencial do desempenho das ações desse tipo de empresa; (iii) ser percebido como tal pelo mercado (credibilidade); (iv) ser replicável; e (v) estimular boas práticas por parte das demais empresas (BOVESPA, 2009b).

Baseado em princípios sólidos e bem definidos, este índice ganha seu espaço no mercado de capitais brasileiro e conquista a credibilidade da sociedade. Inclusive, algumas características inéditas o diferem dos demais índices principalmente quanto ao critério de seleção, por meio da consulta e com a participação de representantes dos *stakeholders* e a validação pela Sociedade Civil (BOVESPA, 2009a).

Quanto à seleção das empresas para fazerem parte dos índices de responsabilidade social, Gonçalves, Pirani e Borger (2007, p. 4) destacam que “estas respondem a questionários, que são avaliados e analisados por agências e ou empresas especializadas, que consolidam, organizam e conferem as informações prestadas pelas empresas”. A quantificação das informações de cunho social, realizada por agências especializadas, visa fornecer maior qualidade, confiabilidade e honestidade na avaliação da responsabilidade social. Desse modo, o ISE procura corroborar seu critério de seleção da carteira de ações aos demais índices de sustentabilidade encaminhando questionários às empresas pré-selecionadas, com as 150 ações mais líquidas. Posteriormente, o conselho deliberativo, presidido pela Bovespa, escolhe as empresas com a melhor classificação nas cinco dimensões abordadas pelo questionário, utilizado para aferir o desempenho das empresas pré-selecionadas, que se baseia no conceito do *triple bottom line* (TBL), o qual envolve a avaliação de elementos ambientais, sociais e econômico-financeiros, acrescidos mais três grupos de indicadores: a) critérios gerais; b) critérios de natureza do produto; e c) critérios de governança corporativa. Ressalta-se, ainda, que o preenchimento do questionário – que tem apenas perguntas objetivas – é voluntário e demonstra o comprometimento da empresa com as questões de sustentabilidade, consideradas cada vez mais importantes no mundo todo (BOVESPA, 2009b). Para tanto, apresentam-se os indicadores utilizados como critério de seleção na Dimensão Social e Dimensão Econômico-Financeira, objetos de estudo da presente pesquisa, nas empresas de papel e celulose que compõem

o ISE. Segundo a Bovespa (2009b), a Dimensão Social divide-se em quatro critérios e 13 indicadores, sendo eles:

- a) Critério I – Política** (Indicador 1 – Compromisso com Princípios e Direitos Fundamentais nas Relações de Trabalho; Indicador 2 – Participação em Políticas Públicas; e Indicador 3 – Respeito à Privacidade, Uso da Informação e Marketing);
- b) Critério II – Gestão** (Indicador 4 – Aplicação dos Compromissos com Princípios e Direitos Fundamentais nas Relações de Trabalho; Indicador 5 – Relações com a Comunidade; Indicador 6 – Relações com Fornecedores; e Indicador 7 – Relação com Clientes e Consumidores);
- c) Critério III – Desempenho** (Indicador 8 – Diversidade e Equidade; Indicador 9 – Gestão de Fornecedores; e Indicador 10 – Resolução de Demandas de Clientes); e
- d) Critério IV – Cumprimento Legal** (Indicador 11 – Público Interno; Indicador 12 – Clientes e Consumidores; e Indicador 13 – Sociedade).

A Dimensão Econômico-Financeira divide-se em quatro critérios com 11 indicadores (BOVESPA, 2009b), sendo eles:

- a) Critério I – Política** (Indicador 1 – Planejamento Estratégico e Indicador 2 – Ativos Intangíveis);
- b) Critério II – Gestão** (Indicador 3 – Riscos e Oportunidades Corporativas; Indicador 4 – Crises e Planos de Contingência; Indicador 5 – Ativos Intangíveis e Indicador 6 – Gestão do Desempenho);
- c) Critério III – Desempenho** (Indicador 7 – Demonstrações Financeiras; Indicador 8 – Lucro Econômico, Indicador 9 – Equilíbrio do Crescimento; e Indicador 10 – Demonstrações do Valor Adicionado); e
- d) Critério IV – Cumprimento Legal** (Indicador 11 – Histórico).

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

O presente estudo utilizou uma abordagem descritiva. De acordo com Gil (1999, p. 70), este tipo pesquisa tem como objetivo principal “descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis”. Quanto à natureza da pesquisa, foi realizado um estudo de múltiplos casos, no qual não se prevê um tamanho de amostra que mostre significância estatística, nem um processo de escolha aleatória dos objetivos da pesquisa (EISENHARDT, 1995). Nessa estratégia, “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” (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 61).

O estudo investiga quatro empresas (casos), escolhidas de forma direcionada dentre as nove empresas do setor de papel e celulose; sendo duas que compõem a carteira do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) e as duas maiores empresas listadas na carteira do índice da Bovespa (Ibovespa) e que não participam do ISE, partindo da premissa que estas empresas realizam boas práticas, no que tange à divulgação de informações ao mercado. A seguir, apresenta-se a caracterização das quatro empresas que compõem a amostra.

Quanto às duas empresas que não participam do ISE e listadas na carteira do índice da Bovespa (Ibovespa), há a Aracruz Celulose S/A, que foi constituída em abril de 1972 no estado do Espírito Santo. Atualmente, encontra-se presente em quatro estados brasileiros e em mais de 30 países. A empresa é líder mundial na produção de celulose branqueada de eucalipto, com Receita Líquida em 2007 de aproximadamente R\$ 3,6 milhões (ARACRUZ, 2009). E também a Klabin S/A, fundada em 1899 e sediada no estado de São Paulo, possui 17 unidades industriais no Brasil, distribuídas em oito estados e uma na Argentina. A empresa é a maior produtora, exportadora e recicladora de papéis do país, liderando o mercado de papéis e cartões para embalagens, embalagens de papelão e sacos industriais, além de comercializar madeira em toras. No ano de 2007, sua Receita Líquida aproximou-se de R\$ 3,0 bilhões (KLABIN, 2009).

As empresas que participam do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) e fazem parte da amostra são a Suzano Papel S/A, sediada na Bahia, operando no segmento de papel e celulose há mais de 85 anos, com

uma área de atuação que abrange mais de 80 países, além de ser líder no mercado de papel-cartão na América Latina. Em 2008, sua Receita Líquida aproximou-se de R\$ 4,1 bilhões (SUZANO, 2009). E também a Votorantim Papel e Celulose S/A, localizada no estado de São Paulo, possuindo parques fabris situados nos estados do Rio Grande do Sul e Espírito Santo, além de unidades de negócios distribuídas por todo o Brasil e atuante em três países. Esta apresentou, no ano de 2007, uma receita líquida de aproximadamente R\$ 2,6 bilhões (VOTORANTIM, 2009).

As quatro empresas caracterizam-se como Sociedades Anônimas de Capital Aberto que negociam suas ações na Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), na qual estão classificadas no Nível 1 de Governança Corporativa. As organizações investigadas pertencentes aos níveis de Governança Corporativa da Bovespa adotam boas práticas que influenciam todo o seu processo gerencial, compreendendo os sistemas de controles internos e as decisões referentes às identificações e análises dos riscos (QUINTAS; CZES-NAT; FERNANDES, 2008).

Uma vez selecionada a amostra da pesquisa, o procedimento adotado para a coleta de dados foi de ordem secundária, pois, segundo Richardson (1999), os dados secundários são aqueles obtidos, por exemplo, de obras bibliográficas ou de relatórios de pesquisas anteriores sobre o tema. Os documentos coletados utilizados como fontes de pesquisa foram: os Relatórios da Administração e as Notas Explicativas publicados no sítio da Bovespa. O estudo utilizou a técnica de análise de conteúdo para estudar os documentos coletados, a qual tem por objetivo a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo), para evidenciar os indicadores (quantitativos ou não) que permitam concluir sobre outra realidade que não a da mensagem. (BARDIN, 1977)

Para a coleta dos dados, formularam-se 129 perguntas a partir do Questionário Base/2008 do Índice de Sustentabilidade Empresarial (BOVESPA, 2009b); das quais, 71 referiram-se à Dimensão Social e 58 à Dimensão Econômico-Financeira. Essas questões deram origem às variáveis qualitativas que formam o Dicionário de Palavras, exemplificada no Quadro 1 a dimensão social.

Quadro 1 – Exemplo de Confecção do Dicionário de Palavras

Critério 1	Dimensão social
	Política
Indicador 1	Compromisso com Princípios e Direitos Fundamentais nas Relações de Trabalho
Questão A	A companhia possui compromisso formal em relação à erradicação do trabalho infantil?
Questão C	A companhia possui compromisso formal em relação à prática de discriminação em todas as suas formas?
Dicionário de Palavras	trabalho infantil, discriminação.
Variáveis	2 variáveis de pesquisa.

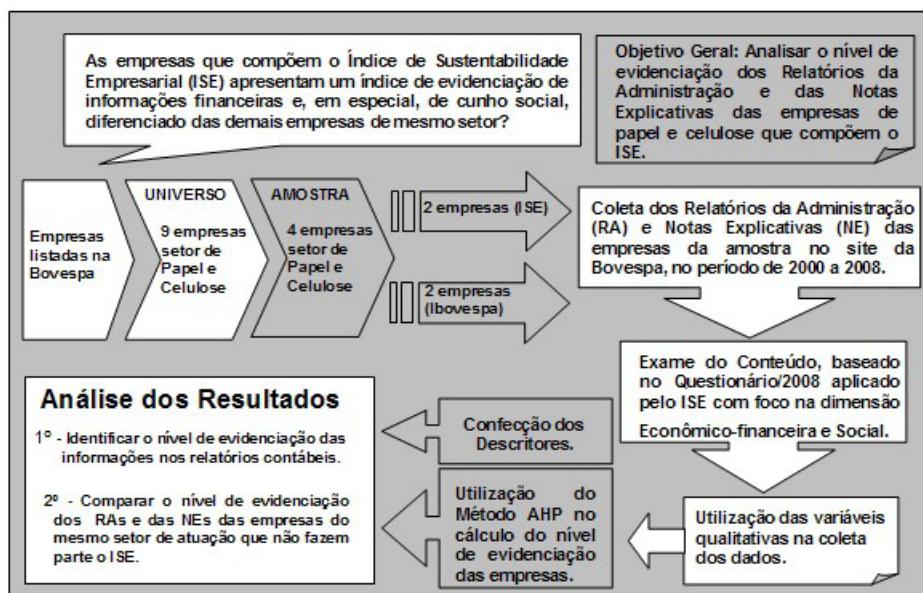
Fonte: BOVESPA, 2009b.

No Quadro 1, demonstra-se um exemplo da confecção do Dicionário de Palavras e, por conseguinte, a formulação das 185 (cento e oitenta e cinco) variáveis qualitativas provenientes deste. Para realizar a interpretação dessas variáveis qualitativas, foram atribuídas pontuações às empresas pelos resultados obtidos, na análise de conteúdo dos documentos analisados, em que se atribuiu: 1 aos itens evidenciados e não detalhados, 2 para os itens evidenciados e detalhados e 0 (zero) se o item não foi evidenciado. Nesse sentido, buscou-se realizar no exame de variáveis a codificação e quantificação das evidenciações.

Quanto aos procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos fenômenos, o estudo apresenta uma abordagem quantitativa. Segundo Raupp e Beuren (2006, p. 92), a abordagem quantitativa “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”. Neste estudo, utiliza-se o método AHP (*Analytic Hierarchy Process*) como instrumento de intervenção quantitativo. Kayo, Kimura e Basso (2005, p. 6) o conceituam como um “método de avaliação da hierarquia de atributos com aplicações em diversas áreas das ciências sociais, principalmente por possibilitar que avaliações qualitativas e subjetivas sejam operacionalizadas por meio de características numéricas”. Este método permite analisar um conjunto de variáveis provenientes de estudo qualitativos, de modo que, ao final da aplicação do modelo, obtenha-se uma hierarquia por meio das variáveis analisadas. Assim, neste estudo, a pontuação, e por consequência a hierarquia, se refere a uma avaliação do nível de evidenciação de quatro empresas do segmento de papel e celulose, sendo que duas participam do ISE.

Para facilitar a compreensão quanto à hierarquização das empresas estudadas, utilizaram-se escalas ordinais conhecidas como descritores. Dutra (2003) destaca que a construção dos descritores é importante para identificar o conjunto de níveis para cada indicador, facilitando a geração de conhecimento sobre o assunto, garantindo a precisão dos resultados e evitando deformidades na análise e interpretação destes. Apresenta-se na Figura 1 o *design* da pesquisa, que contempla os passos percorridos na realização deste estudo.

Figura 1 – Design da Pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

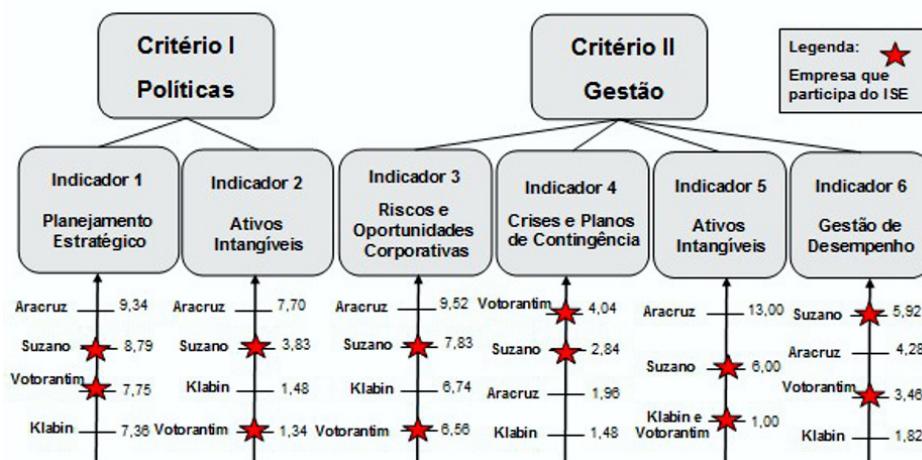
Nesta seção, apresentam-se os resultados relativos à comparação do nível de evidenciação das quatro empresas objetos deste estudo *versus* as dimensões Econômico-Financeira e Social.

5.1 Dimensão Econômico-Financeira

A Dimensão Econômico-Financeira foi dividida em quatro conjuntos de critérios, conforme Questionário Base/2008 do ISE (BOVESPA, 2009b), sendo eles: a) Políticas (planejamento estratégico e ativos intangíveis); b) Gestão (riscos e oportunidades corporativas, crises e planos de contingência, ativos intangíveis e gestão de desempenho); c) Desempenho (demonstrações financeiras, lucro econômico, equilíbrio de crescimento e demonstração do valor adicionado); e d) Cumprimento Legal (histórico).

Apresentam-se, a seguir, os critérios e seus respectivos indicadores correspondentes à dimensão estudada, buscando mostrar o nível das informações evidenciadas nos descritores, representando o *ranking* de classificação em cada indicador, na Figura 2, que corresponde aos critérios políticas e gestão.

Figura 2 – Dimensão Econômico-Financeira – Critérios: Políticas e Gestão



Fonte: Adaptado de Dutra (2003).

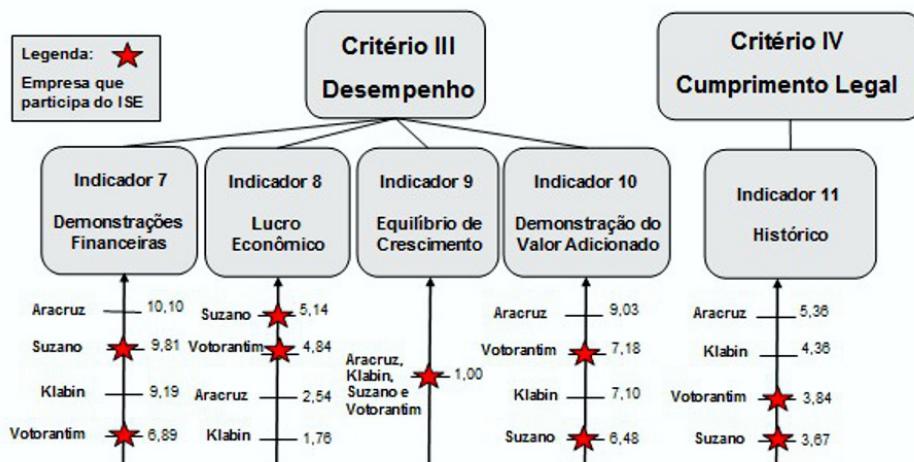
Na Figura 2, apresenta-se o nível de evidenciação na dimensão econômico-financeira correspondente aos critérios políticas e gestão. No Indicador 1 (Planejamento Estratégico), representado por variáveis como: inovação, novos produtos, modelo de negócios, cadeia de valor e impactos socioambientais, projeções quantitativas entre outras várias, a empresa

Aracruz apresentou o maior número de evidenciações, 9,34, seguida pela Suzano, 8,79. Quanto ao Indicador 2 (Ativos Intangíveis), que correspondia às variáveis: capital humano, capital reputacional, capital da informação, capital organizacional e ativos intangíveis, verifica-se que a Aracruz (7,70) apresentou o maior número de evidenciações, seguida pela Suzano (3,83), Klabin (1,48) e Votorantim (1,34).

Quanto o Critério II – Gestão, representado pelos indicadores 3, 4, 5 e 6, percebe-se que o indicador 5 (Ativos Intangíveis) foi o mais representativo entre os indicadores, apresentando 13 pontos, com destaque para a Aracruz Papel e Celulose. Quanto ao Indicador 3, que aborda os riscos e oportunidades corporativas, representado pelas variáveis: mercado, concessão de crédito, liquidez, reputação, riscos detectados, impactos indiretos, entre outras, observa-se que a Votorantim apresentou o menor número de evidenciações (6,56), seguido pela Aracruz (9,52), Suzano (7,83) e Klabin (6,74), respectivamente. No Indicador 4 (Crises e Planos de Contingência), correspondente às variáveis: desastres naturais, questões sociais, danos, fraudes, poluição gradual, danos ambientais, entre outras variáveis, a empresa Votorantim (4,04) e a Suzano (2,84) apresentaram as maiores evidenciações, denotando sua responsabilidade social. E, por fim, na Gestão de Desempenho (Indicador 6), a Suzano apresentou 5,92 pontos, seguida pela Aracruz (4,28), Votorantim (3,46) e Klabin (1,82).

Percebe-se que as empresas socialmente responsáveis (Votorantim e Suzano), ambas participantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), apresentaram desempenho inferior quanto ao número de evidenciações em relação à Aracruz no Critério I, no que se refere às informações relacionadas ao planejamento estratégico e aos Ativos Intangíveis. No Entanto, estas empresas evidenciaram mais informações com relação às crises e aos planos de contingência (Indicador 4) e à gestão de desempenho (Indicador 6), ocupando as primeiras posições desses indicadores. A seguir, apresentam-se, na Figura 3, os critérios Desempenho e Cumprimento Legal.

Figura 3 – Dimensão Econômico-Financeira – Critérios: Desempenho e Cumprimento Legal



Fonte: Adaptado de Dutra (2003).

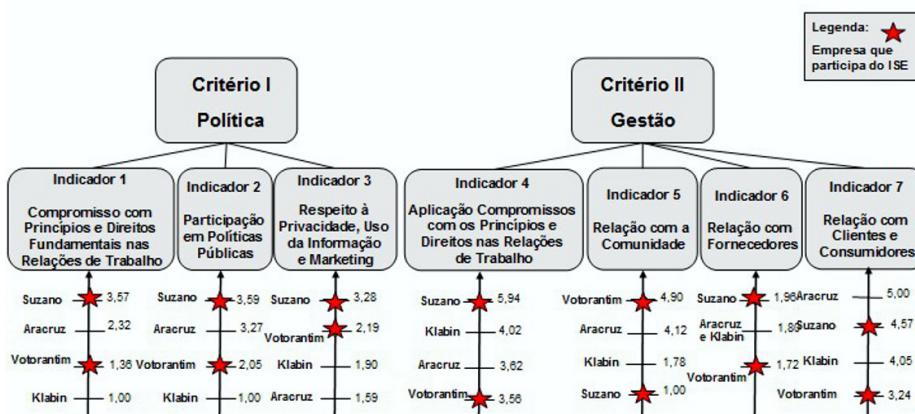
Diante dos dados expostos na Figura 3, observa-se que, no Critério III, a primeira posição no Indicador 7 (Demonstrações Financeiras), representado pelas variáveis: divulgação das demonstrações, demonstração do fluxo de caixa, padrões contábeis, fundos de pensão etc., é ocupada pela Aracruz, com 10,10 pontos. Na sequência, temos a Suzano (9,81), Klabin (9,19) e Votorantim (6,89). Quanto ao Indicador 8 (Lucro Econômico), a Suzano ocupa posição de destaque com 5,14 pontos, seguida pela Votorantim (4,84), Aracruz (2,54) e Klabin (1,76). Esses resultados sugerem que as empresas socialmente responsáveis apresentam um lucro econômico maior, entre as empresas participantes da amostra. No Indicador 9 (Equilíbrio de Crescimento), ocorre um equilíbrio de crescimento constante entre as empresas analisadas, pois todas apresentam a mesma pontuação (1,00). E, por fim, no Indicador 10 (Demonstração do Valor Adicionado – cujas variáveis pesquisadas foram: relatório de sustentabilidade, balanço social, relatórios trimestrais, auditoria, entre outras), a posição de destaque é ocupada pela Aracruz com 9,03 pontos, seguida pela Votorantim (7,18), Klabin (7,10) e na última posição Suzano (6,48). Quanto ao Critério IV, representado pelo Indicador 11 (Histórico), que corresponde ao histórico das obrigações legais cumpridas pelas empresas, a Aracruz aparece em primeiro lugar com 5,36 pontos, a Klabin em segundo com 4,36 pontos.

De maneira geral, entre os Critérios III e IV, a Aracruz, que não faz parte do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), ocupa a primeira posição de quatro entre os cinco indicadores investigados.

5.2 Dimensão Social

A Dimensão Social foi dividida em quatro conjuntos de critérios, conforme Questionário Base/2008 do ISE (BOVESPA, 2009b), são eles: a) Políticas (compromissos com os princípios e direitos fundamentais nas relações de trabalho, participação em políticas públicas e respeito à privacidade, uso da informação e marketing); b) Gestão (aplicação em compromissos com os princípios e direitos fundamentais nas relações de trabalho, relação com a comunidade, relação com fornecedores e relação com clientes e consumidores); c) Desempenho (diversidade e equidade, gestão de fornecedores e resolução de demandas de clientes); e d) Cumprimento Legal (público interno, clientes e consumidores e sociedade). Apresentam-se, na Figura 4, os critérios e seus respectivos indicadores correspondentes à dimensão social e o nível de evidenciação das empresas pesquisadas, relacionado aos critérios e indicadores da Dimensão Social (Critérios I e II), estabelecidos pelo Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE).

Figura 4 – Dimensão Social – Critérios: Política e Gestão



Fonte: Adaptado de Dutra (2003).

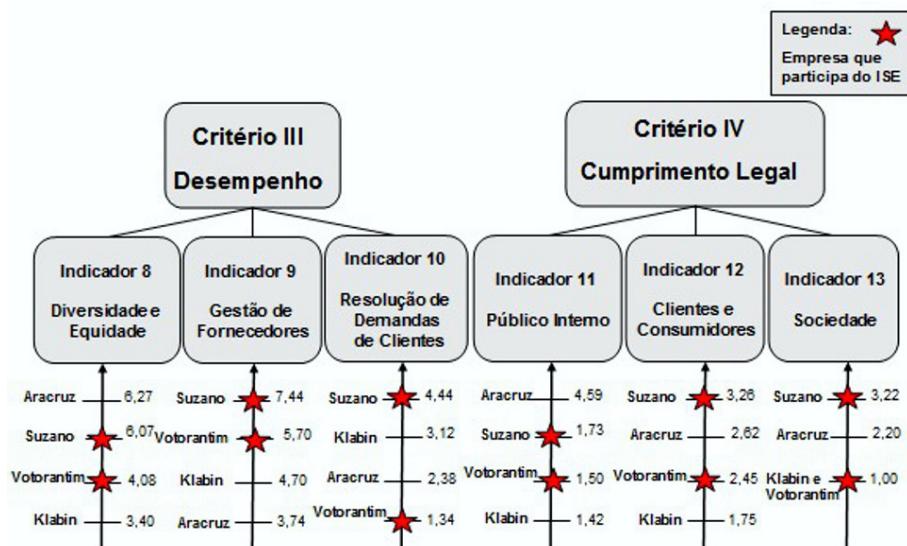
No Indicador 1 – Compromisso com os Princípios e Direitos Fundamentais nas Relações de Trabalho, a primeira posição é ocupada pela Suzano com 3,57 pontos e a última pela Klabin com 1,0 ponto, em que as variáveis pesquisadas foram: trabalho infantil, trabalho forçado, assédio sexual e moral, negociação coletiva, discriminação e diversidade. Quanto ao Indicador 2 (Participação em Políticas Públicas), a primeira posição é ocupada pela Suzano (3,59), que apresentou nos documentos analisados o maior número de evidenciações relacionadas a participação em políticas públicas, ajuda a partidos políticos e candidatos. Quanto ao Indicador 3 (Respeito à Privacidade, Uso da Informação e Marketing), cujas variáveis relacionavam-se: marketing ético, respeito ao consumidor e ao meio ambiente, privacidade do cliente e cidadão, publicidade enganosa e abusiva, espaços públicos, incitação à violência, valores ambientais e superstição.

Em relação ao Critério II – Gestão, que contempla o Indicador 4 (Aplicação Compromisso com os Princípios e Direitos Fundamentais nas Relações de Trabalho), a Suzano (5,94) ocupa a primeira posição, seguida pela Klabin (4,02), apresentando algumas variáveis semelhantes ao Indicador 1. O Indicador 5 caracteriza-se pelo relacionamento das empresas com a comunidade, em que a Votorantim apresentou a maior pontuação (4,90), seguida pela Aracruz (4,12), sendo que estas apresentaram maior evidenciação das informações relacionadas a investimentos sociais e dinâmica social. O indicador 6 trata as relações com fornecedores, cuja primeira posição é ocupada pela Suzano (1,96), seguida pela Aracruz e Klabin, com 1,80 ponto cada. E, por fim, no Indicador 7 (Relações com Clientes e Consumidores), que possui variáveis relacionadas a: satisfação dos clientes, educação dos clientes e consumidores, sustentabilidade, cumprimento de prazos nos atendimentos prestados ao público externo, respeito à privacidade, além das demandas de clientes e consumidores, a Aracruz ocupa a primeira posição com 5,00 pontos, seguida pela Suzano com 4,57 pontos.

Na análise do Critério I – Política, a Suzano ocupa uma posição de destaque nos três indicadores analisados, inferindo-se que sua participação no ISE pode atuar como fator motivador para as boas práticas de evidenciação dessas informações de cunho social, relacionadas ao compromisso com os princípios nas relações trabalhistas, participação em políticas públicas e respeito à privacidade de seus clientes, por meio da realização de campanhas publicitárias de cunho ético. Em relação ao Critério II – Gestão, as empresas socialmente responsáveis também apresentam destaque em

três dos quatro indicadores analisados. Essas empresas demonstraram incentivar as relações com seus colaboradores, clientes e consumidores. A Figura 5 ilustra, na Dimensão Social, os critérios de Desempenho e Cumprimento Legal.

Figura 5 – Dimensão Social – Critérios: Desempenho e Cumprimento Legal



Fonte: Adaptado de Dutra (2003).

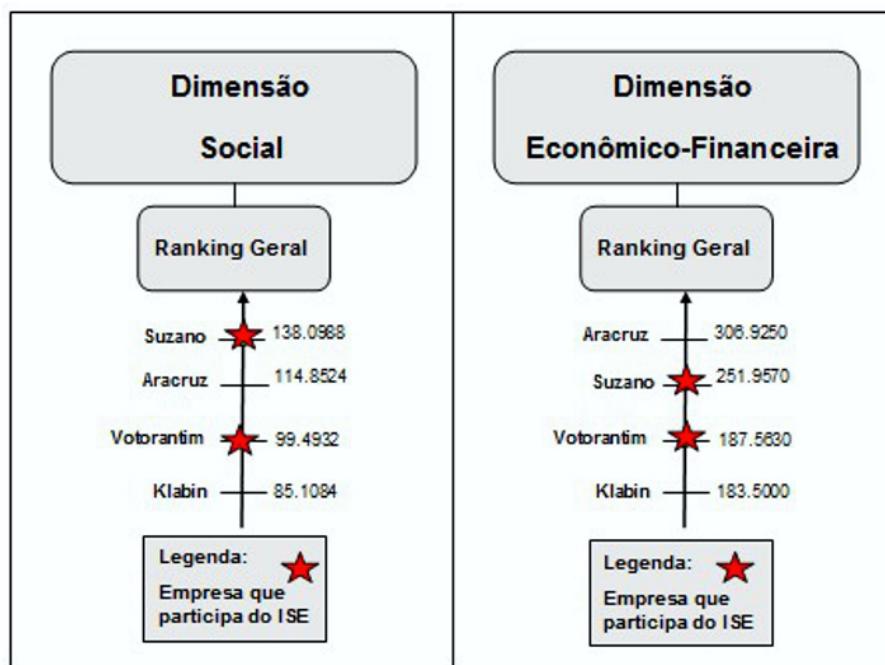
Na Figura 5, o Critério III – Desempenho apresenta os Indicadores 8, 9 e 10, em que o Indicador 8 (Diversidade e Equidade) possui variáveis que abordam a diversidade e equidade no âmbito dos colaboradores organizacionais, a saber: proporção de homens, mulheres, negros, de outros gêneros, cores e/ou raças, redução das diferenças salariais, entre outras várias analisadas. A Aracruz destaca-se por apresentar 6,27 pontos, seguida por Suzano (6,07), Votorantim (4,08) e Klabin (3,40). Na gestão de fornecedores (Indicador 9), as empresas socialmente responsáveis ocupam as primeiras posições, respectivamente, Suzano (7,44) e Votorantim (5,70). Quanto ao Indicador 10 – Resolução das Demandas de Clientes, cujas variáveis são: canais de atendimento, atendimento ao cliente e consumidor, reclamações, reclamações resolvidas e solucionadas, a Suzano ocupa posição de destaque (4,44), seguida pela Klabin (3,12).

E, por fim, no Critério IV – Cumprimento Legal (Indicador 11, referente ao público interno, Indicador 12 e Indicador 13), a Aracruz merece destaque com 4,59 pontos, e a Klabin apresenta o pior desempenho com 1,42 pontos, com relação às empresas analisadas. Quanto aos Clientes e Consumidores (Indicador 12), a primeira posição é ocupada pela Suzano (3,26), seguida pela Aracruz (2,62). Em relação à sociedade (Indicador 13), utilizaram-se variáveis como: sanções administrativas, condenações, tramitação de ações, entre outras. A Suzano merece destaque, neste indicador, frente a suas evidenciações, por apresentar 3,22 pontos, seguida pela Aracruz (2,20), Klabin e Votorantim (1,00).

5.3 Cotejamento das Dimensões Analisadas

A seguir, apresenta-se o cotejamento, ou seja, as comparações relativas às evidenciações realizadas pelas quatro empresas que compõem a amostra, no que tange à dimensão social *versus* a dimensão econômico-financeira (Figura 6).

Figura 6 – Comparação da Dimensão Social X Dimensão Econômico-Financeira



Fonte: Adaptado de Dutra (2003).

De acordo com as informações apresentadas pela Figura 6, tem-se o *ranking* geral quanto ao nível de evidenciação das empresas investigadas. Ressalta-se que essas informações são provenientes de nova hierarquização calculada a partir de todos os resultados das dimensões investigadas, bem como de cada ano analisado. Nesse contexto, infere-se que as empresas socialmente responsáveis (Suzano e Votorantim) evidenciam mais informações de cunho social, totalizando 2.375.900 pontos, frente aos 1.999.608 pontos da Aracruz e Klabin na dimensão Social. Entretanto, esse comportamento não é observado na dimensão Econômico-Financeira, na qual Aracruz e Klabin atingem uma pontuação de 4.904.250, diante dos 4.395.200 da Suzano e da Votorantim. Assim, não necessariamente as empresas que participam do ISE demonstraram mais informações de cunho econômico-financeiro em relação às empresas selecionadas.

Porém, as organizações socialmente responsáveis podem, a partir de medidas corretivas, corrigir tal defasagem a respeito da dimensão Econômico-Financeira, uma vez que a diferença entre as empresas é relativamente pequena, ou seja, apenas 509.050 pontos. Cabe mencionar que esses resultados podem ser observados tendo em vista a aplicação do método AHP, uma vez que ele busca hierarquizar os resultados encontrados em cada um dos indicadores analisados nas dimensões Social e Econômico-Financeira.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve por objetivo principal analisar o nível de evidenciação dos Relatórios Anuais da Administração e das Notas Explicativas das empresas de papel e celulose. A amostra foi composta por quatro empresas: duas que compõem a carteira do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) e as duas maiores organizações listadas na carteira do índice da Bovespa (Ibovespa) e que não participam do ISE. Partindo da premissa de que essas empresas realizam boas práticas, no que tange à evidenciação de informações ao mercado, resgata-se a indagação central desta pesquisa: as empresas que compõem o Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) apresentam um índice de evidenciação de informações financeiras e, em especial, de cunho social diferenciado das demais empresas de mesmo setor?

Em resposta à indagação, foi possível constatar que, na Dimensão Econômico-Financeira, no Critério I (Política), a Aracruz apresentou o

mesmo desempenho nos indicadores relacionados ao planejamento estratégico e Ativos Intangíveis. Quanto ao Critério II (Gestão), as empresas Votorantim e Suzano evidenciaram mais informações relacionadas a crises e planos de contingência e a gestão do desempenho. Em relação ao Critério III (Desempenho), as primeiras posições nos indicadores relacionados a Demonstrações Financeiras e a Demonstração do Valor Adicionado são ocupados pela Aracruz. O indicador que aborda o Lucro Econômico, a primeira posição quanto ao número de evidências é ocupada por Suzano, e o indicador que corresponde ao equilíbrio de crescimento esteve constante, pois as empresas analisadas apresentaram a mesma pontuação. Entretanto, no Critério IV (Cumprimento Legal), representado pelo histórico das obrigações legais, a Aracruz aparece em lugar de destaque.

Quanto à Dimensão Social – Critério I (Política), a Suzano ocupa a primeira posição no *ranking* das evidências; em relação ao Critério II (Gestão), Suzano e Votorantim merecem destaque em três dos quatro indicadores analisados, nos quais elas demonstram incentivar as relações com seus colaboradores, clientes e consumidores. No Critério III (Desempenho), quanto aos indicadores relacionados à diversidade e equidade dos colaboradores organizacionais, a Aracruz destaca-se entre as empresas investigadas. Acerca da gestão de fornecedores, a primeira posição é ocupada pela Suzano (7,44 pontos), seguida pela Votorantim (5,70). Quanto ao indicador que aborda as resoluções das demandas de clientes, a Suzano ocupa a primeira posição. E, por fim, no Critério IV (Cumprimento Legal), a Suzano apresenta lugar de destaque nos indicadores relacionados a clientes e consumidores e a sociedade. No entanto, a Aracruz se destaca no indicador público interno.

Para finalizar, os resultados sugerem que as empresas socialmente responsáveis (Suzano e Votorantim) evidenciam mais informações de cunho social, totalizando 2.375.900 pontos, frente aos 1.999.608 pontos apresentados pela Aracruz e Klabin na Dimensão Social. Entretanto, este comportamento não é observado na Dimensão Econômico-Financeira, em que a Aracruz e a Klabin atingem uma pontuação de 4.904.250, frente aos 4.395.200 da Suzano e Votorantim. Assim, não necessariamente as empresas que participam do ISE demonstram mais informações de cunho econômico-financeiro em relação às empresas selecionadas.

REFERÊNCIAS

- ARACRUZ. *Quem somos*. Disponível em: <http://www.aracruz.com.br/show_arz.do?act=stcNews&menu=true&id=12&lastRoot=8&lang=1>. Acesso em: 7 jun. 2009.
- BARDIN, L. *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO (BOVESPA). *ISE – Índice de Sustentabilidade Empresarial*. Disponível em: <www.bovespa.com.br>. Acesso em: 20 fev. 2009a.
- BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO (BOVESPA). *ISE – Índice de Sustentabilidade Empresarial – Questionário Base/2008*. Disponível em: <www.bovespa.com.br>. Acesso em: 20 fev. 2009b.
- CARNEIRO, J. E.; DE LUCCA, M. M. M.; OLIVEIRA, M. C. Análise das Informações Ambientais Evidenciadas nas Demonstrações Financeiras das Empresas Petroquímicas Brasileiras listadas na Bovespa. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 19, n.3, p. 39-67, jul./set. 2008.
- DALMÁCIO, F. Z.; PAULO, F. F. M. A evidenciação contábil: publicações de aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros nas demonstrações contábeis. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004. São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2004. p. 1-15.
- DUTRA, A. *Metodologia para Avaliar e Aperfeiçoar o Desempenho Organizacional: Incorporando a Dimensão Integrativa à MCDA Construtivista-Sistêmico-Sinergética*. 2003. 320 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.
- EISENHARDT, K. M. Bundling theories from case study research. In: HUBER, G. P.; VAN DE VEN, Andrew (Eds.). *Longitudinal field research methods*. Thousand Oaks, Cal: Sage Publications, 1995. p. 65-90.
- GALLON, A. V. *Evidenciação contábil nos Relatórios da Administração das Empresas Participantes dos Níveis de Governança da Bovespa*. 2006. 151f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2006.
- GALLON, A. V.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. Evidenciação contábil: itens de maior divulgação nos relatórios da administração das empresas participantes dos níveis de governança da Bovespa. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 19, p. 141-165, 2008.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.
- GONÇALVES, O.; OTT, E. A evidenciação nas companhias brasileiras de capital aberto. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 26., 2002. Curitiba. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2002. p. 1-15.

GONÇALVES, R. C. M. G.; PIRANI, D. C.; BORGER, F. G. Qualidade das Informações sobre Responsabilidade Social Divulgadas pelos Bancos Privados com Ações Listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial da Bovespa. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007. Rio de Janeiro. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2007. p. 1-16.

GRAY, R. *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know?* An exploration of narratives of organizations and the planet. Accounting, Organizations and Society, 2009.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 356p.

KAYO, E. K.; KIMURA, H.; BASSO, L. F. Avaliação de Ativos Intangíveis e *Analytic Hierarchy Process*: Um Ensaio sobre a Hierarquização dos Direcionadores Não-Financeiras de Valor. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, v. 3, n. 3, set./dez. 2005.

KLABIN. *A Klabin*. Disponível em: <<http://www.klabin.com.br/pt-br/klabin/default.aspx>>. Acesso em: 7 jun. 2009.

LANZANA, A. P. *Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras*. 2004. 161f. Dissertação (mestrado em Administração) – Curso de pós-graduação em Administração. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

MACEDO, M. A. S. et al. Desempenho de Empresas Socialmente Responsáveis: uma análise por índices contábil-financeiros. *Revista Produção Online*. Edição Especial, 2007.

MACHADO, N. P.; NUNES, M. S. A evidenciação das informações contábeis: sua importância para o usuário interno. *Business Review – Revista Acadêmica*, n. 1, v. 1, p. 111-121, 2006.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.

NYSE – NEW YORK STOCK EXCHANGE. *Listings Directory*. Disponível em: <http://www.nyse.com/about/listed/lc_all_region_4.html?country=7>. Acesso em: 4 mar. 2009.

OLIVEIRA, M. C.; GOMES, C. A. S.; COSTA, D. M. Uma Análise do Conteúdo e da Forma das Informações de Natureza Socioeconômicoambiental Divulgadas Através das Demonstrações Contábeis – o Caso das Empresas Baianas. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004. Curitiba. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2004. p. 1-15.

PONTE, V. M. R.; OLIVEIRA, M. C. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, USP, n. 36, p. 7-20. set./dez. 2004.

QUINTAS, T. T.; Czesnat, A. O.; FERNANDES, F. C. Panorama de Boas Práticas em Governança Corporativa: uma abordagem sobre a metodologia de gerenciamento de riscos adotada pelas empresas listadas na Bovespa. In: SEMINARIO DE ADMINISTRAÇÃO, 11., 2008. São Paulo. *Anais...* São Paulo: SEMEAD, 2008. p. 1-15.

QUINTEIRO, L. G. L.; MEDEIROS, O. R. Evidenciação Contábil e Volatilidade dos Retornos das Ações no Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005. Brasília. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2005. p. 1-15.

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*. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999.

SUZANO. *O Grupo Suzano*. Disponível em: <<http://www.suzano.com.br/portal>>. Acesso em: 7 jun. 2009.

TENORIO, F. G. *Responsabilidade Social Empresarial: teoria e prática*. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

VAZ, A. C. et al. Análise comparativa sobre informações voluntárias divulgadas: o social disclosure das empresas latino-americanas listadas na Nyse. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 32., 2008. Rio de Janeiro. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2008. p. 1-15.

VOTORANTIM. *A VCP*. Disponível em: <<http://www.vcp.com.br/Institucional/Pages/Empresa.aspx>>. Acesso em: 7 jun. 2009.

WINCKLER, P. R. *Evidenciação Contábil de Entidades Sem Finalidade de Lucro (ESFL)*: um estudo de caso sobre a APAE – Associação de Pais e Amigos dos Expcionais de Blumenau. 2005. 169f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

GERENCIAMENTO DE CUSTOS EM UMA INDÚSTRIA DE BENEFICIAMENTO DE ARROZ DA REGIÃO SUL DE SANTA CATARINA

Thayse Ferreira de Souza

Graduada em Administração pela Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc

Leopoldo Pedro Guimarães Filho

Mestre em Engenharia de Produção. Professor da Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc

Milla Lúcia Ferreira Guimarães

Mestre em Educação. Professora da Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc

Resumo:

O objetivo deste trabalho foi a identificação dos itens de custos em uma indústria de beneficiamento de arroz e a aplicação de um método de custeio. A metodologia é caracterizada como bibliográfica descritiva, com abordagem quantitativa. Notou-se que a indústria pesquisada não possui um controle exato de custos dos processos produtivos, sendo que não utiliza nenhum método de custeio para gerenciamento e controle. Por meio da aplicação do método do centro de custos, verificou-se a importância da utilização de uma técnica que identifique e auxilie no controle dos custos. O gerenciamento de custos é necessário, sendo que se torna uma ferramenta de auxílio no planejamento, análise e controle de custos.

Palavras-chave:

Custos. Métodos de custeio. Custo unitário. Margem de contribuição.

1 INTRODUÇÃO

A aplicação da gestão estratégica de custos em uma indústria provoca transformações importantes na maneira como se identificam os itens de custos e como se procura controlá-los a fim de reduzir os custos de produção, buscando maior eficiência no processo. O gerenciamento e o controle dos custos tornam-se instrumentos de auxílio para os gestores na tomada de decisão em todos os setores da empresa. Diante desse cenário, tornam-se necessários o estudo e o gerenciamento dos custos, para que as organizações possam oferecer um produto mais competitivo no mercado.

Esta pesquisa objetiva estudar os fatores que influenciam nos custos de uma indústria de beneficiamento de arroz na região Sul de Santa Catarina. Para tanto, utilizou-se o método do centro de custos, a fim de identificar o custo de produção unitário do arroz parboilizado.

A aplicação de um método de custeio serve de base para análise, tomada de decisão e controle dos custos no processo produtivo. Por meio da aplicação do método de custeio, buscou-se instigar a indústria a adotar a gestão de custos como uma ferramenta gerencial.

2 GERENCIAMENTO DE CUSTOS

Santos (2005) diz que o estudo de custos tem por finalidade mostrar os caminhos a serem percorridos, pois a ausência de informações de custos nas empresas, nos dias atuais, pode resultar no fracasso. Custo pode ser definido como o valor que é consumido na produção de bens ou serviços. Quando nos referimos a custos, pode-se relacionar com aquilo que realmente foi utilizado no processo produtivo.

Segundo Souza e Clemente (2007, p. 12), “Tradicionalmente, os custos têm sido conceituados como o valor de todos os bens e serviços consumidos na produção de outros bens ou serviços”.

De acordo com Backes e Kuhn (2007), a importância do gerenciamento dos custos se dá devido à intensa concorrência a que se encontram submetidas as empresas. Acredita-se ser necessário dispor de um sistema de custos que permita conhecer os custos e, a partir daí, criar uma vantagem competitiva em relação aos concorrentes.

2.1 Classificação dos Custos

Existem diferentes métodos de classificação dos custos, que pode ser de acordo com sua associação aos produtos fabricados, com relação ao volume de produtos fabricados ou de maneiras específicas (BRUNI; FAMÁ, 2004).

É necessária a classificação dos custos para que as informações fiquem de forma mais clara a disposição dos gestores, para que estes possam usar tais informações para tomada de decisão (SOUZA; CLEMENTE, 2007).

A classificação dos custos é importante para a formação do preço final do produto, o gestor precisa saber quanto efetivamente custa cada unidade produzida. Para isso, faz-se necessária a correta alocação dos custos, muitas vezes feita por meio de rateios (SOUZA; CLEMENTE, 2007).

Segundo Souza e Clemente (2007), os custos, quanto à forma de apropriação aos produtos, podem ser classificados em diretos ou indiretos, e quanto ao volume de produção, em fixos ou variáveis. Os autores destacam a importância de uma correta classificação e alocação dos custos.

Os custos diretos são aqueles que, com facilidade, conseguem se alojar diretamente para o produto, ou seja, tem-se a certeza de que determinado valor foi utilizado totalmente na produção do produto (BORNIA, 2010).

Custos indiretos são aqueles provenientes do processo de produção, que são gerados dentro do processo, mas não conseguem diretamente se alojar como custo de determinado produto, pois não temos como mensurar, necessitando, portanto, do uso de rateios (SANTOS, 2005).

Custos fixos são aqueles que não variam de acordo com o volume de produção. Seja aumentando ou diminuindo a produção, os valores continuam os mesmos, os custos fixos são custos da empresa mesmo que não haja atividade no período (BOMFIM; PASSARELLI, 2006).

Custos variáveis são aqueles que não dependem da produção ou venda, seu valor total somente será alterado proporcionalmente com o volume produzido, ou em função do nível da atividade da empresa. São os custos que variam proporcionalmente com o nível de produção, como exemplos: material direto e mão de obra direta (BOMFIM; PASSARELLI, 2006).

2.2 Princípios de Custo

Para se analisar um sistema de custo, deve-se observar primeiramente se as informações que estão sendo geradas são adequadas às necessidades da empresa e, posteriormente, analisar quais são as informações importantes que deveriam ser fornecidas. É importante também analisar como os dados estão sendo processados para obtenção das informações. O sistema de custo faz parte de um sistema mais amplo, o sistema de gestão, por isso, deve-se analisar se o sistema de custo está em sintonia com o sistema de gestão, para que assim as informações geradas possam ser bem utilizadas, gerando um bom resultado do método aplicado, ou seja, os sistemas de custos devem-se adaptar às necessidades dos gerentes para que as informações obtidas possam ser plenamente utilizadas (BORNIA, 2010).

2.3 Métodos de Custo

Os sistemas de custo são sistemas de informação e de suporte a tomada de decisão que auxiliam as organizações no que diz respeito ao planejamento, controle, avaliação dos desempenhos e apoio a contabilidade. O sistema de custos pode ser visto de duas formas: na primeira, analisa-se se as informações geradas são adequadas à necessidade da organização; na segunda, verificam-se os aspectos da parte operacional (BORNIA, 2010).

De acordo com Backes e Kuhn (2007), existe a necessidade de um sistema de custos que auxilie no controle e tomada de decisão, levando em consideração as opções mais adequadas e convenientes às informações desejadas, observando-se a relação de custos versus informações geradas.

Bornia (2010) afirma que um sistema de custo deve ser adequado levando em consideração as necessidades de cada empresa, os dados obtidos dos controles de custos devem ser processados a fim de fornecer informações desejadas.

2.3.1 MÉTODO DO CENTRO DE CUSTOS

Este método utiliza os custos de transformações, excluindo os custos de matéria-prima. Aqui, a organização é dividida em centros de custos, ou seja, cada parte da empresa é considerada um centro de custos. O método

é dividido em cinco fases: separação dos custos; divisão da empresa em centros de custos; identificação dos custos com os centros; redistribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos; e distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (BORNIA, 2010).

A primeira fase consiste na separação dos custos em itens de custo, pois estes são valores de insumos consumidos. Na segunda fase, divide-se a empresa em setores, em que setor se torna um centro de custo. Na terceira fase, busca-se apropriar de forma primária os diversos custos aos centros de distribuição, cada centro de custos deve arcar com as despesas de cada processo que gerou. Na quarta etapa, chamada distribuição secundária, ocorre a distribuição dos centros de custos indiretos para o centro de custos diretos. Para que ocorra uma correta alocação dos custos, é necessário utilizar critérios que condigam com a efetiva utilização dos recursos. A quinta e última etapa consiste na implantação na qual são distribuídos os custos aos produtos (BORNIA, 2010).

Esse método tem como objetivo controlar os custos e prestar apoio ao planejamento da organização (BORNIA, 2010).

Backes e Kuhn (2007) afirmam que uma das principais vantagens na utilização do método do centro de custos é o fato de que nele se incluem todos os gastos ocorridos na organização, sem qualquer exceção. Dessa forma, obtém-se uma informação de custos mais completa, podendo-se ter uma visão mais clara do custo efetivo do produto em relação ao preço de venda e analisar se as receitas cobrem os custos e a lucratividade por produto.

Outra vantagem destacada pelos autores é poder gerar informações que auxiliem na visão de longo prazo, já que os custos e despesas fixas identificadas necessitam de longo período para serem absorvidas.

2.4 Processos de produção do arroz parboilizado

Neste item, identificar-se-ão os processos produtivos existentes em uma indústria de beneficiamento de arroz. Para isso, precisa-se conhecer as etapas pelas quais passa o arroz na indústria, desde a chegada do arroz em casca até a sua saída, já transformado e beneficiado.

As principais etapas do processo produtivo do arroz são: recebimento da matéria-prima, secagem, beneficiamento, brunição e armazenagem (ZACCARIA, 2012).

2.4.1 RECEBIMENTO

Geralmente, o arroz é recebido nos engenhos a granel, transportado por caminhões, e quando chega à indústria é encaminhado ao setor de análise, onde é classificado para se determinar a umidade, gesso e demais impurezas. Após a classificação, o arroz é descarregado na moega, a qual transporta os grãos para os silos. Destes silos, o cereal vai para a etapa chamada de pré-limpeza, em que passa por diversas peneiras ou outros equipamentos específicos para se retirar impurezas como: palha, pedaços da planta do arroz, partículas metálicas, pedaços de madeira e pedras (ZACCARIA, 2012).

2.4.2 SECAGEM

Após o recebimento, caso seja necessário, o arroz é submetido ao processo de secagem. Algumas vezes, o arroz chega seco nas indústrias, já que alguns agricultores o secam sua propriedade. A secagem é realizada no moinho quando o cereal apresenta umidade superior a 13-14%. Os seca-dores tradicionais utilizam ar quente para secar os grãos, e o combustível utilizado é geralmente a própria casca do arroz (ZACCARIA, 2012).

2.4.3 BENEFICIAMENTO

Depois da secagem começa o processo de beneficiamento, que se inicia com a separação da casca do resto do grão, ou seja, ocorre o processo chamado de descascamento. Nesse processo, é importante o controle de umidade para evitar a quebra, pois o rendimento do arroz é medido pela quantidade de grãos inteiros e grãos quebrados (ZACCARIA, 2012).

O beneficiamento do arroz consiste na retirada da casca e do farelo, e pode resultar os seguintes tipos de arroz: integral, polido, parboilizado polido e parboilizado integral. O integral tem somente retirada a casca; o polido tradicional tem retirada a casca e o farelo; e o parboilizado é tratado com água e calor, formando um arroz mais rico em vitaminas (SINDARROZ, 2012).

2.4.4 BRUNIÇÃO

Após o descascamento, os grãos inteiros passam pelo processo de brunição, no qual se retira uma camada escura, chamada de farelo, que é aspirada por um exaustor. Depois dos brunidores, o arroz é enviado para o polidor, equipamento destinado a dar o acabamento ao grão do arroz, para que este fique sem pó e sem riscos (ZACCARIA, 2012).

2.4.5 ARMAZENAGEM

Depois do polimento, o arroz está pronto para ser embalado. O processo ocorre mecanicamente em embalagens de diversos tamanhos de acordo com as necessidades. Após o empacotamento, o arroz é armazenado em fardos ou sacas e está pronto para a comercialização (ZACCARIA, 2012).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta pesquisa, quanto aos fins de investigação, utilizou-se pesquisa bibliográfica descritiva, com o objetivo de se obter maior conhecimento e entendimento sobre o tema. Em relação à abordagem do problema, classifica-se como pesquisa quantitativa.

A pesquisa foi aplicada em uma indústria do setor de beneficiamento de arroz na cidade de Turvo, sul de Santa Catarina. Os dados foram coletados entre os meses de maio e julho de 2012. Quanto à técnica de coleta de dados, aplicou-se a pesquisa documental, utilizando-se os balancetes contábeis fornecidos pela empresa. Para efeito de cálculo de custos, fez-se a média dos meses pesquisados. A análise dos dados coletados deu-se por meio da classificação e organização das informações obtidas com a pesquisa e posterior análise, estabelecendo relações entre elas.

Apresentaram-se os dados obtidos pela pesquisa por meio de gráficos e tabelas para melhor compreensão e análise das informações.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Tabela 1 apresenta a média dos dados coletados no balancete fornecido pela empresa.

Tabela 1 – Média dos balancetes de maio, junho e julho de 2012

Itens de custo	Valor
Mão de obra produção	109.468,11
Custos produção	553.186,83
Manutenção	42.276,28
Depreciação	54.432,66
Energia elétrica	54.012,14
Roletes	7.936,00
Aluguel	17.900,00
Despesas administrativas	124.907,40
Despesas de transporte	90.386,18
Despesas financeiras	51.868,06
Total	1.106.373,66

Fonte: Dados da pesquisa.

Partindo-se dos dados, aplicou-se o método do centro de custos, como já foi mencionado. Por meio da pesquisa de campo, foram identificados na indústria de beneficiamento de arroz seis centros de custos, a saber: Centro de Custo Administrativo, Manutenção, Moega/Recebimento/Pré-limpeza, Encharcamento/Gelatinização, Secagem/Descascamento e Brunição/Polimento/Empacotamento.

Para aplicação do método do centro de custos, utilizam-se inicialmente apenas os custos indiretos, sendo desconsiderados os custos diretos como, por exemplo, de embalagens e matérias-primas, entre outros.

Todos os itens de custos devem ser rateados aos centros de custos, levando em consideração onde o custo foi gerado e atribuí-lo ao setor determinado como gerador do custo. A Tabela 2 apresenta o rateio primário dos itens de custo aos centros de custos, com o objetivo de identificar os custos de cada centro.

Tabela 2 – Rateio dos itens de custos aos centros de custos

Itens de custo	Valor	CENTROS DE CUSTOS AUXILIARES		CENTROS DE CUSTOS PRODUTIVOS			
		ADM	Manutenção	Moega/ Recebimento/ Pré-limpeza	Encharcamento/ Gelatinização	Secagem/ Descascamento	Brunição/ Polimento/ Empacotamento
Mão de obra produção	109.468,11			21.893,62	18.765,96	25.021,28	43.787,24
Custos produção	553.186,83			199.147,25	66.382,41	138.296,70	149.360,44
Manutenção	42.276,28		42.276,28				
Depreciação	54.432,66			13.608,17	12.519,51	16.329,80	11.975,19
Energia elétrica	54.012,14			8.101,86	10.802,42	8.101,86	27.006,05
Roletes	7.936,00		7.936,00				
Aluguel	17.900,00	17.900,00					
Despesas administrativas	124.907,40	124.907,40					
Despesas de transporte	90.386,18	90.386,18					
Despesas financeiras	51.868,06	51.868,06					
Total	1.106.373,66	28.5061,64	50.212,28	242.750,90	108.470,30	187.749,64	232.128,92

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos resultados obtidos, formulou-se o Gráfico 1, que representa o percentual de custo que cada centro de custo constitui para a indústria.

Gráfico 1 – Percentual de custo de cada centro de custo da indústria



Fonte: Dados da pesquisa.

Depois de distribuídos os itens de custos de acordo com os critérios de rateio aos centros de custos produtivos e auxiliares, necessita-se fazer o rateio dos centros de custos auxiliares aos centros de custos produtivos (rateio secundário), conforme Tabela 3:

Tabela 3 – Rateio dos centros de custos auxiliares aos centros de custos produtivos

Centros de custos auxiliares	CENTROS DE CUSTOS PRODUTIVOS			
	Moega/Recebimento/Pré-limpeza	Encharcamento/Gelatinização	Secagem/Descascamento	Brunição/Polimento/Empacotamento
	21.893,62	18.765,96	25.021,28	43.787,24
	199.147,25	66.382,41	138.296,70	149.360,44
	13.608,17	12.519,51	16.329,80	11.975,19
	8.101,86	10.802,42	8.101,86	27.006,05
ADM	57.012,33	48.867,71	65.156,95	114.024,66
Manutenção	10.042,46	11.046,70	12.050,95	17.072,18
Total	309.805,69	168.384,71	264.957,54	363.225,76

Fonte: Dados da pesquisa.

Neste momento, precisa-se alocar os custos diretos aos centros de custos. Os custos diretos identificados foram: matéria-prima; embalagem e comissão sobre vendas.

Tabela 4 – Alocação dos custos diretos e cálculo dos custos unitários

Itens de custo	Valor	CENTROS DE CUSTOS PRODUTIVOS			
		Moega/ Recebimento/ Pré-limpeza	Encharcamento/ Gelatinização	Secagem/ Descascam.	Brunição/ Polimento/ Empacotam.
Mão de obra produção	109.468,11	21.893,62	18.765,96	25.021,28	43.787,24
Custos produção	553.186,83	199.147,25	66.382,41	138.296,70	149.360,44
Manutenção	42.276,28				
Depreciação	54.432,66	13.608,17	12.519,51	16.329,80	11.975,19
Energia elétrica	54.012,14	8.101,86	10.802,42	8.101,86	27.006,05
Roletes	7.936,00				
Aluguel	17.900,00				
Despesas administrativas	124.907,40				
Despesas de transporte	90.386,18				
Despesas financeiras	51.868,06				
ADM	285.061,64	57.012,33	48.867,71	65.156,95	114.024,66
Manutenção	50.212,28	10.042,46	11.046,70	12.050,95	17.072,18
Custo Total do Centro		309.805,69	168.384,71	264.957,54	363.225,76
Custo Unitário Indireto		3,97	2,16	3,40	4,66
Matéria-prima	1.629.539,44				
Embalagem	51.631,30				
Comissão sobre Venda	20.872,20				
Custo Unitário Direto	21,82				
Produção/ Fardos 30 kg	78.000				
Custo Total Unitário	36,00				

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 4 mostra a alocação dos custos diretos ao produto, no qual se efetuou a inclusão dos custos de matéria-prima, embalagens e comissão sobre vendas. Por meio dos cálculos, pode-se identificar o custo unitário de cada centro produtivo, ou seja, quanto de custo gera para cada centro para produzir 30 kg de arroz. Para os cálculos foram considerados uma produção de 78.000 fardos de arroz, que é a média de produção dos meses pesquisados.

Por meio da aplicação do método do centro de custos, conseguiu-se obter o custo unitário indireto e o custo unitário direto, resultando assim no custo unitário total na produção de 30 kg de arroz parboilizado. O cálculo do custo unitário é essencial na determinação do preço de venda, influenciado diretamente na competitividade do produto. As informações geradas por meio da aplicação de um método de custeio devem ser exatas, pois servem como base para análises, planejamentos e tomada de decisão. Com a identificação do custo unitário, é possível, além de definir com precisão o preço de venda, criar estratégias a fim de aumentar a competitividade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos dias atuais, o gerenciamento dos custos e os sistemas de custeios são necessários para que as empresas obtenham informações de custos mais precisas, informações estas que devem servir como base para análises e tomada de decisão dos gestores, que buscam tornar-se mais competitivos e manter a lucratividade.

A pesquisa mostra que a indústria pode adotar o método do centro de custos como uma ferramenta gerencial, sempre alimentando os dados com valores atualizados, obtendo assim uma ferramenta eficaz de controle e análise de custos. Existem outros métodos de custeio que também podem ser aplicados no cálculo dos custos unitários, a escolha do método depende da necessidade de cada organização. Com a adoção desse método, pode-se confirmar a vantagem colocada por Backes e Kuhn (2007) quando afirmam que as informações de custos obtidas por meio da aplicação do método do centro de custos são mais completas, por mostrar de forma mais clara o custo efetivo do produto em relação ao preço de venda.

Atingindo o objetivo da pesquisa, cumpriram-se as cinco etapas propostas por Bornia (2010) para uma correta aplicação do método do centro

de custos, colocando em prática a ideia do autor de dividir a indústria em centros de custos e atribuir os custos aos devidos centros onde são gerados, conseguindo-se assim identificar por meio do método de custeio o custo unitário na produção do arroz parboilizado.

Conclui-se que a indústria deve utilizar técnicas de controle e análise dos custos, pois essas ferramentas auxiliam no planejamento de redução dos custos e na tomada de decisão. O presente trabalho, por meio da aplicação de um método de custeio, atingiu os objetivos de identificação dos itens de custos em uma indústria de beneficiamento de arroz, bem como apresentou os custos de cada centro produtivo e também criou a possibilidade de gerenciamento de custos de cada centro.

REFERÊNCIAS

- BACKES, R. G; KUHN, C. M. S. et al. *Aplicação do Método de Custeio RKW em uma Cooperativa agrícola*. Volume 3 – Edição Especial; Maio 2007. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv3/RKW.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2012.
- BORNIA, Antonio Cezar. *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em empresas modernas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELI, João. *Custos e Formação de preços*. 4. ed. São Paulo: Thomson, 2006.
- BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- SANTOS, Joel J. *Análise de Custos: sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de caso*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SINDARROZ. Santa Catarina, 2012. Disponível em: <<http://www.sindarroz-sc.com.br>>. Acesso em: 10 maio 2012.
- SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. *Gestão de Custos*. São Paulo: Atlas, 2007.
- ZACCARIA. Fluxograma do processo de beneficiamento de arroz, Indústria de Máquinas Zaccaria, São Paulo, 2012. Disponível em: <www.zaccaria.com.br>. Acesso em: 10 maio 2012.

A IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FINANCEIRAS NA GESTÃO DA ATIVIDADE RURAL – MUNICÍPIO DE LUCAS DO RIO VERDE/MT

Aldo Nuss

Mestre em Administração (FEAD – MG)
coordenacao@agoratreinamentos.com.br

Resumo:

A atividade rural é considerada de alto risco, em função das intempéries, planos de governos, necessidade de financiamentos, oferta e demanda de produtos, interferência cambial, entre outros. Investigou-se, em 2005 e 2013, no município de Lucas do Rio Verde/MT, a utilização dos controles contábeis e financeiros. O estudo é dedutivo, quali-quantitativo, descritivo, com pesquisa de campo e aplicação de questionários e entrevistas. Constatou-se que o setor utilizava o empirismo em suas tomadas de decisões, o que preocupa, pois esse setor é um dos que sofre maior risco quando comparado a outros. A falta da obrigatoriedade da contabilidade pode ser um dos fatores que contribuem com esse fenômeno.

Palavras-chave:

Atividade rural. Gestão. Controle.

1 INTRODUÇÃO

A base de sustentação econômica do Estado de Mato Grosso atualmente é o agronegócio, e vale destacar também que é um dos grandes contribuintes com o Produto Interno Bruto – PIB do País. Entretanto, à medida que se moderniza para a produção, o setor do agronegócio passa a enfrentar desafios gerenciais ainda mais demandantes do que os encontrados em outras atividades econômicas, como as intempéries, os mercados globalizados, planos governamentais e principalmente no que tange a recursos financeiros.

A necessidade de modernizar e se tornar competitivo na produção de grãos demandou por esse setor uma busca constante por grandes volumes de recursos financeiros, mas nunca esteve isento das perturbações do tempo, falta de definição de uma clara política agrícola e as contínuas mudanças na política e na economia brasileira e mundial. A busca de recursos para prover o Agronegócio, aliada às mudanças no clima, na economia e na política, acabou gerando distorções ao longo dos anos na lucratividade e rentabilidade do setor, todas essas variáveis acabaram sendo lastreadas com problemas de gestão na atividade rural. Assim, buscou-se elucidar questionamentos como as chuvas ocasionadas em 2003/2004 e como informações geradas pelos controles podem contribuir na gestão da atividade rural pelos produtores do município de Lucas do Rio Verde/MT.

Diante do exposto, tem-se como objetivo de pesquisa demonstrar a importância das informações contábeis e financeiras na gestão da atividade rural para produtores do município de Lucas do Rio Verde, localizado na região médio-norte do Estado de Mato Grosso, no período de 2003 a 2013 em tempo de adversidades. E colacionar as duas pesquisas, apontando as evoluções e involuções no setor agrícola com relação à utilização dos relatórios contábeis como ferramenta de gestão na atividade rural.

Estruturou-se o trabalho em cinco seções, sendo a primeira esta introdução. Na segunda, tem-se a revisão da literatura; a terceira descreve a metodologia utilizada no levantamento das informações relativas ao período de 2003 a 2013, mediante pesquisas bibliográficas, entrevistas informais e pesquisa de campo com tabulação e compilação dos dados para posterior análise e comparação. Na quarta parte, apresenta-se a análise dos dados referentes ao trabalho; e na quinta parte são feitas as considerações finais, recomendações e sugestões para novos trabalhos.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Atividade Rural e Empresas Rurais

A Lei nº 8.023/1990 conceitua atividades rurais como sendo a agricultura, a pecuária, a extração e a exploração vegetal e animal, a exploração de atividades zootécnicas, o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, a venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes e a transformação de produtos decorrentes da atividade rural (YOUNG, 2011).

2.2 Controles Financeiros e Contábeis na Atividade Rural

Sabemos da importância que tem a contabilidade e as funções financeiras para uma empresa; entretanto, Abrantes et al. (1998, p. 12), em pesquisa sobre as informações contábeis na atividade rural, descreveram o seguinte em suas considerações finais – e para melhor entendimento separou a análise do perfil dos produtores rurais em dois grupos:

A análise do perfil dos produtores rurais quanto à utilização de instrumentos contábeis-financeiros no processo decisório permitiu identificar dois grupos distintos de indivíduos. O primeiro grupo, composto por 126 produtores que não utilizam informações contábeis-financeiras, apresenta uma maior proporção de indivíduos com baixo nível de instrução que, na sua maioria, não separam suas despesas particulares das do negócio, confirmando a falta de controle e organização financeira. Nesse grupo também foi identificada a inexistência da utilização de consultorias externas, de instrumentos para a organização contábil e um baixo faturamento anual. A maioria desses produtores administra a propriedade rural de forma bastante tradicional e adota uma conduta improvisada nas tomadas de decisão, desprovida de qualquer conhecimento técnico.

O primeiro grupo de produtores rurais que não utilizavam as informações contábeis ou financeiras era de indivíduos com baixo nível de instrução e a maioria não separava as suas despesas particulares do negócio, ou seja, não observava um dos princípios de contabilidade – a Entidade –, que determina que os recursos e os bens da empresa não se misturam com os dos sócios. Esse grupo improvisava as tomadas de decisões, não utiliza-

va consultorias ou qualquer conhecimento técnico, utilizava o empirismo. E o segundo grupo tinha a seguinte característica:

O segundo grupo, composto por 234 produtores que utilizavam informações contábeis-financeiras, foi formado por indivíduos de maior nível de escolaridade e que possuem um maior controle e organização do seu negócio. São produtores que recorrem a consultorias externas de profissionais de diversas áreas, utilizam mais instrumentos para sua organização contábil administrativa e obtêm superior ao do primeiro grupo. A maioria dos produtores possui algum tipo de anotação contábil, mas poucos as utilizam para apurar os resultados econômicos do negócio. (ABRANTES, 1998, p. 12)

Eram indivíduos com maior nível de escolaridade, utilizavam as informações contábeis e financeiras, possuíam maior e melhor controle organizacional, mas, mesmo assim, poucos utilizavam essas informações para apurar os resultados econômicos de seus negócios. Talvez este problema estivesse atrelado à não obrigatoriedade tributária de escrituração da contabilidade por parte dos produtores.

Vale destacar que, até o ano de 2001, as sociedades eram divididas em Sociedade Comercial (regidas pelo Código Comercial – Lei 556/1850) e Sociedade Civil (regidas pelo Código Civil – Lei 3.071/1916). No caso do Produtor Rural Pessoa Física que explorava em forma de Associação (Parceria, Arrendamento, Comodato e Condomínio) ou na forma de proprietário (Único ou Diversos), quando não registrava a sua sociedade (Ltda., S/A, etc.) na Junta Comercial, não era reconhecido como comerciante, havia apenas a obrigatoriedade de escrituração do Livro Caixa, conforme está exposto no artigo 18 da Lei 9.250/95.

A Lei 10.406/02 (Código Civil) define o termo Empresário como aquele que exerce profissão de atividade econômica organizada para produção ou circulação de bens ou serviços. Diante do exposto, o Produtor Rural passa a ser chamado de Empresário Rural em função dessa definição anterior, desde que se inscreva na Junta Comercial, obtendo assim um número no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas no Ministério da Fazenda (CNPJ/MF) e tendo que optar por um enquadramento tributário. Não se inscrevendo na Junta Comercial, ele será enquadrado como um Produtor Rural Autônomo, devendo apenas preencher o Livro Caixa da Atividade Rural, prestando contas com a Declaração Anual de Ajuste do Imposto de

Renda, não portando o registro no CNPJ/MF, conforme podemos ratificar pelos artigos 966 a 970 do Código Civil (Lei 10.406/02).

O produtor rural não inscrito na Junta Comercial não precisa fazer a contabilidade para fins tributários, deverá somente efetuar a Declaração Anual do Ajuste do Imposto de Renda, ou seja, utilizará o Regime de Caixa de acordo com o artigo 971 do Código Civil.

A obrigatoriedade que traz o artigo 1.179 do Código Civil não abraça o Produtor Rural Autônomo (pessoa física), sendo apenas obrigatório para o Empresário e a Sociedade Empresária.

A não obrigatoriedade da escrituração contábil faz com que muitas propriedades rurais não tenham qualquer controle, conforme apurado na pesquisa de Abrantes (1998, p. 12):

Verificou-se, no entanto, que parte da procura por escritórios de contabilidade está relacionada ao atendimento à legislação fiscal e para a obtenção de financiamento. No primeiro caso, o uso de informações contábeis está diretamente ligado ao faturamento bruto da propriedade. Os produtores, neste caso, reconhecem a necessidade da contabilidade fiscal para efeito da declaração do imposto de renda, sendo que poucos reconhecem a necessidade de um sistema de registro gerencial para sua própria.

No entanto, a não obrigatoriedade tributária não descarta o uso das informações contábeis e financeiras para essa atividade tão importante para o agronegócio e principalmente em função da sua fragilidade climática, modelos cambiais, demanda, preço, entre outros. E coloca um dado importantíssimo em relação ao uso do crédito rural e aos controles contábeis:

Esta tendência é confirmada por Miranda (1982) ao concluir em seu trabalho que o uso da contabilidade, detectado em apenas 2,94% dos produtores da sua amostra, está sempre ligado a acompanhamentos de empréstimos de crédito rural, prestação de contas de espólios ou imposto de renda, sendo que nem a quantidade e nem a qualidade destes dados permitem que sejam utilizados eficientemente como instrumental de administração financeira da empresa.

Como podemos observar, apenas 2,94% daquela amostra utilizavam a contabilidade e são do mesmo grupo que acabam utilizando o crédito ru-

ral em seus negócios, mas sem muitos controles eficientes. Neste momento, questiona-se como a maioria pode tomar decisões de endividamento se não há subsídios para tomada de decisões.

2.3 Ferramentas de Gestão

Muitas são as ferramentas de gestão que advêm das Ciências Sociais Aplicadas, mais especificamente nas áreas da Administração e da Contabilidade. Souza e Rios (2011) citam algumas delas: Orçamento, Fluxo de Caixa, Técnicas de Análise de Investimentos, Planejamento e Controle, Custos, *Just in Time* (compra no momento certo), Valor Econômico Adicionado, Gestão Econômica (GECON) e *Balanced Scorecard*. Lacerda (2006) complementa ainda com relação à adaptação do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado do Exercício e o Plano de Contas. Para melhor evidenciação, será mais bem detalhado cada item aqui apresentado.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, descreve-se sobre a metodologia do trabalho, especificando quais tipos de pesquisa foram utilizados, quais os meios que conduziram aos resultados e também os métodos empregados.

Método de abordagem é o conjunto de procedimentos utilizados na investigação de fenômenos ou no caminho para chegar-se à verdade. Conforme o tipo de raciocínio empregado, os métodos de abordagem classificam-se em: dedutivo, indutivo, hipotético-dedutivo e dialógico, conforme Andrade (2001).

A metodologia é fundamental para nortear os objetivos propostos pela pesquisa. Assim, os objetivos foram atingidos mediante a aplicação do método de abordagem dedutivo, partindo do conhecimento geral para o específico. De acordo com Andrade (2003, p. 131), segundo esse método, “partindo-se de teorias e leis gerais, pode-se chegar à determinação ou previsões de fenômenos particulares”.

Optou-se pela pesquisa de natureza quali-quantitativa por considerá-la mais adequada aos propósitos do trabalho. A abordagem qualitativa torna-se apropriada por possibilitar “a compreensão dos fenômenos estudados – ações dos indivíduos, grupos ou organizações em seu ambiente e

contexto social – interpretando-os segundo a perspectiva dos participantes da situação enfocada” (TERENCE; ESCRIVÃO FILHO, 2006, p. 2).

Já a abordagem quantitativa traz sua contribuição na fase da tabulação e apresentação dos dados obtidos por meio da análise dos dados da pesquisa junto aos produtores rurais participantes deste trabalho, pois permite a tradução de dados, opiniões e assim por diante, em números, possibilitando sua quantificação (DUARTE, 2009).

A natureza da pesquisa será descritiva, de modo a permitir uma visão mais precisa do que ocorreu com o patrimônio dos empresários rurais que estavam desprovidos de quaisquer controles e que gerou uma instabilidade muito grande na região, que é uma das maiores produtoras de soja do mundo. A partir das hipóteses iniciais descritas em forma de objetivos, o estudo aprofundou a realidade identificada, para, em seguida, continuar o estudo descritivo dessa realidade entre classe produtora e contábil, colacionando a pesquisa de 2005 com a de 2013.

Uma parte da pesquisa caracterizou-se pela pesquisa de campo, e para a coleta de dados decidiu-se pelos seguintes instrumentos: aplicação de questionários e entrevistas informais. O universo da pesquisa foi representado pelos empresários rurais da região centro-oeste, mais precisamente na cidade de Lucas do Rio Verde, município do estado do Mato Grosso.

Segundo Gil (2009), os levantamentos abrangem um universo de elementos tão grande que se torna impossível considerá-los em sua totalidade. Por essa razão, o mais frequente é trabalhar com uma amostra, ou seja, com uma pequena parte dos elementos que compõem o universo.

Em entrevista com o Sr. Rudimar Rubin, responsável pelo Controle Interno da Prefeitura Municipal de Lucas do Rio Verde/MT, ele afirmou existirem 486 propriedades rurais no município e 37 entre chácaras e assentamentos, totalizando 523 propriedades.

Utilizou-se, então, a amostra de 5% sobre as 486 propriedades rurais, ou seja, foram distribuídos 25 questionários aos produtores rurais em 2005 e, novamente, em 2013, já que o foco não eram os chacareiros e assentados, somente os proprietários de fazenda. Tornando-se amostra operacional os questionários recebidos em retorno e corretamente preenchidos, no ano de 2005 retornaram 21, e em 2013 retornaram 22 questionários. Apesar de se ter utilizado a mesma amostra, não foi possível aplicar aos mesmos produtores de 2005, em função da não obrigatoriedade de

identificar o nome nas pesquisas. A pesquisa quantitativa foi realizada pelo envio de questionários, pessoalmente ou por e-mail, de maio a julho de 2004 e repetida no mês de maio de 2013.

Impende ressaltar que a pesquisa feita no ano de 2005 é objeto de uma monografia realizada como trabalho final da Especialização em Ge-renciaria Contábil, Auditoria e Controladoria pelo IBPEX – Instituto Brasileiro de Pós-graduação e Extensão da Faculdade Internacional de Curitiba, no estado do Paraná, finalizada no ano de 2005. O objetivo final do pesquisador é aprofundar ainda mais os conhecimentos teóricos nessa área, fazen-do a junção da prática, para poder trabalhar e dar suporte às empresas do setor.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Ocorrências em 2003 e 2004 no entorno do município de Lucas do Rio Verde/MT

O ano de 2004 iniciou com muita expectativa, com muita euforia e contentamento por parte de toda a população da região Centro-oeste do Brasil, principalmente a região centro-norte do estado do Mato Grosso.

O jornal Arinos, na edição de 16 de janeiro de 2004, na cidade de Nova Mutum, estado do Mato Grosso, município vizinho de Lucas do Rio Verde, trouxe a seguinte reportagem:

“A APROSOJA/MT faz balanço de 2003 e tem boas expectativas para 2004”. Neste artigo, Ricardo Borges Castro Cunha, presidente da As-sociação dos Proprietários Rurais de Mato Grosso (APROSOJA / MT), afirma a “grande expectativa para a agropecuária brasileira, prin-ci-palmente para a mato-grossense”, diz ainda “Há muitas oportuni-dades de investimentos. A dica é que o produtor pense como um em-presário rural e não perca as oportunidades”. (ASSESSORIA, 2004, p. 8B)

Como se pode observar, as expectativas divulgadas pela Associação dos Produtores Rurais de Mato Grosso eram grandiosas em relação à pro-dução e principalmente em relação ao preço, como segue:

“Preço da Soja dispara em Chicago com a maior demanda da China”, colocando que de acordo com o relatório de 13 de janeiro, do Departamento de Agricultura dos Estados Unidos (USDA), houve uma redução na oferta de soja para 65,8 milhões de toneladas, 930 mil toneladas a menos, representando 1,4% em relação aos dados de dezembro de 2003. O relatório ainda prevê que os chineses aumentem de 22 milhões para 23 milhões de toneladas em suas importações. (ASSESSORIA, 2004, p. 9B)

Percebe-se, pelo texto acima, que o clima era de extremo otimismo em relação ao Agronegócio. Entretanto, no início de janeiro de 2004, começaram a ser editadas e relatadas nos canais de mídia as seguintes matérias:

Na matéria do jornal Folha Verde, de Lucas do Rio Verde/MT, com circulação semanal, de 23 a 29 de janeiro de 2004, a situação começa a modificar conforme descrição de Vera Carpênedo: “Chuvas causam danos em vários pontos da cidade”. As fotos ilustram a situação da época:

FOTO 1 – Sorriso – Médio Norte do Estado de Mato Grosso



Fonte: Paulo de Freitas.

"O Sr. Otaviano Olavo Pivetta, prefeito de Lucas do Rio Verde, através o Decreto 1.262/2004, decreta situação emergencial com validade para 90 dias, podendo ser prorrogado para 180 dias, em razão das fortes chuvas que assolam a região, destruindo e interrompendo o tráfego na BR 163, estradas vicinais e ruas no perímetro urbano existentes no município, comprometendo o abastecimento, gêneros alimentícios e remédios em diversas regiões". (ALVES, Só Notícias. Mato Grosso, 23 fev. 2004)

FOTO 2 – Lucas do Rio Verde – Médio Norte do Estado de Mato Grosso



Fonte: Paulo de Freitas.

"Perdas nas lavouras se refletem nas ruas em Sorriso. A Economia de Sorriso gira em torno da agricultura que responde por 60% de toda a movimentação econômica do município" (BARBUIO, Só Notícias. Mato Grosso, 9 mar. 2004).

FOTO 3 – Lavoura em Lucas do Rio Verde – Médio Norte do Estado de Mato Grosso



Fonte: Paulo de Freitas.

4.2 Controles Financeiros e Contábeis na Atividade Rural

Um dos objetivos deste trabalho é demonstrar como se dava a utilização dos controles financeiros e contábeis por parte desses produtores nesse período mediante o relato da pesquisa feita por este pesquisador no ano de 2005, logo após os problemas enfrentados pelas intempéries, em duas visões, a dos escritórios de contabilidade e a da classe produtora de grãos.

E apresentar a mesma pesquisa atualizada, no ano de 2013, com a intenção de verificar como os produtores têm utilizado os relatórios contábeis e financeiros e a importância destes em tempos de contingências, e confrontar as duas pesquisas, apontando as evoluções e involuções no setor agrícola com relação à utilização dos relatórios contábeis como ferramenta de gestão na atividade rural.

4.2.1 EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS

A pesquisa de 2005 baseou-se na aplicação de um questionário, com respostas obtidas em uma amostra realmente significativa. Assim, procurou-se fazer chegar às mãos do público-alvo, por diversos meios, a quantidade de questionários que nos garantisse um máximo de 3% de margem de erro por amostra, 95,5% de confiança e 2 de desvios-padrão.

Dos respondidos, 20 são homens (95,24%) – e, obviamente, somente uma mulher (4,76%). Destes, 9,52% estão na faixa etária de até 25 anos de idade; 9,52% têm entre 26 e 30 anos de idade; 14,29% estão na faixa de 31 a 35 anos de idade; 14,29% estão na faixa de 36 a 40 anos de idade; 28,57%, de 41 a 45 anos; 14,29%, de 46 a 50 anos; e 9,52% estão com 50 anos ou mais. A respeito do grau de escolaridade, 5% têm o primeiro grau completo; 55%, o segundo grau completo; 25%, o terceiro grau completo; 5%, o terceiro grau incompleto; e 10% possuem pós-graduação.

A pesquisa de 2013 teve basicamente os mesmos questionamentos aplicados em 2005, para que se pudesse verificar a importância do uso dos relatórios contábeis e financeiros na atividade rural. Dos 25 questionários enviados, 22 voltaram respondidos plenamente, ou seja, 88% do total. Da mesma maneira que ocorreu em 2005, procurou-se dialogar com os produtores rurais, como forma de se obter mais informações a respeito dos controles utilizados.

Dos questionários respondidos em 2013, 12 são de homens (54,55%) e 10 são de mulheres (45,45%). Destes, 27,27% estão na faixa etária de até 25 anos de idade; 36,36% têm entre 26 e 30 anos; 4,55% estão na faixa de 31 a 35 anos; 13,64%, de 36 a 40 anos; nenhum na faixa de 41 a 45 anos de idade; 9,09% têm de 46 a 50 anos; e 9,09% estão com 50 anos ou mais.

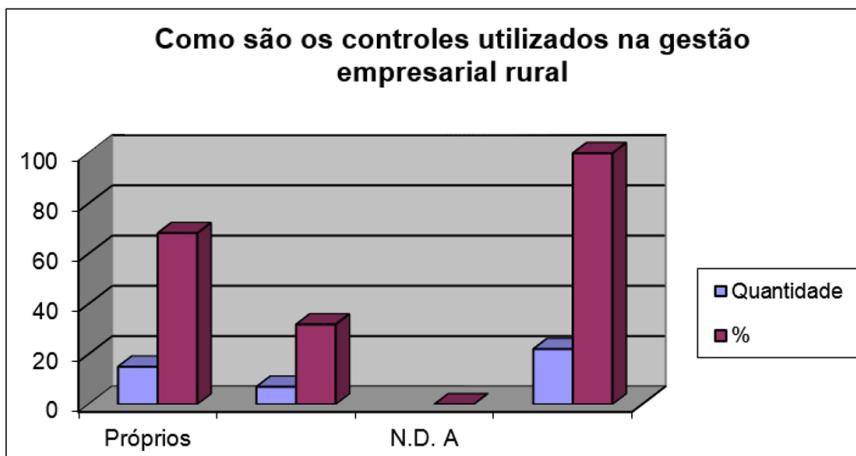
A respeito do grau de escolaridade, 5% têm o primeiro grau completo; 59%, o segundo grau completo; 18% possuem o terceiro grau completo; e 18% têm pós-graduação. Nota-se que em 2013 houve um aumento no grau de escolaridade, assim como o número de respondentes do sexo feminino e uma redução na faixa etária em relação aos respondentes de 2005.

4.2.2 POSICIONAMENTO DOS EMPRESÁRIOS RURAIS

Dos 21 empresários rurais respondentes do questionário de 2005, quando indagados se os controles utilizados são próprios ou são forneci-

dos pelos escritórios de contabilidade, apenas 31,82% disseram utilizar os fornecidos pelos escritórios, enquanto 68,18 % disseram utilizar os seus próprios controles (Gráfico 1.a).

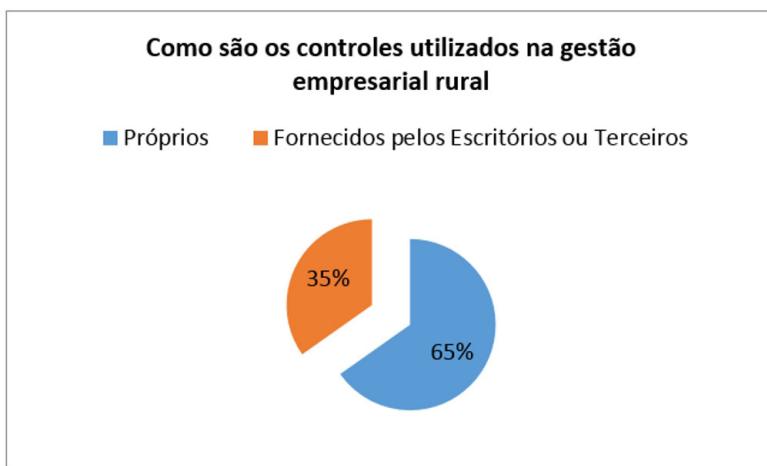
GRÁFICO 1.a) 2005 – Como são os controles utilizados na gestão empresarial rural



Fonte: Pesquisa de campo/2005 – Pesquisador.

A mesma questão se aplicou em 2013, de que responderam: 34,78% utilizam os fornecidos pelos escritórios e o 65,22 % disseram utilizar os seus próprios controles (Gráfico 2.b).

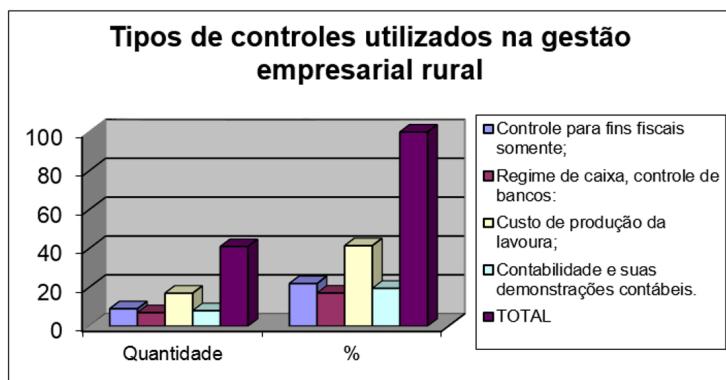
GRÁFICO 2.b) – 2013 – Como são os controles utilizados na gestão empresarial rural



Fonte: Pesquisa de campo/2013 – Pesquisador.

No momento seguinte, em 2005, perguntou-se aos empresários como são os tipos de controles utilizados. Destes, 21,95% fazem o controle somente para fins fiscais; 17,07% fazem o controle pelo regime de caixa e controlam os bancos; 41,46% levantam o custo de produção das lavouras; e 19,51% fazem a contabilidade e suas demonstrações contábeis (Gráfico 3.a).

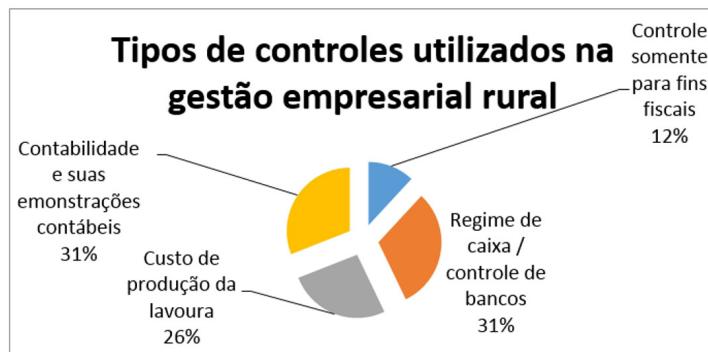
GRÁFICO 3.a) 2005 – Tipos de controles utilizados na gestão empresarial rural



Fonte: Pesquisa de campo/2005 – Pesquisador.

Já em 2013, com a mesma pergunta, 11,90% disseram fazer o controle somente para fins fiscais; 30,95% fazem o controle pelo regime de caixa e controlam os bancos; 26,19% levantam o custo de produção das lavouras; e 30,95% fazem a contabilidade e suas demonstrações contábeis. Nota-se que houve um aumento em relação ao uso da contabilidade e suas demonstrações (Gráfico 4.b).

GRÁFICO 4.b) 2013 – Tipos de controles utilizados na gestão empresarial rural

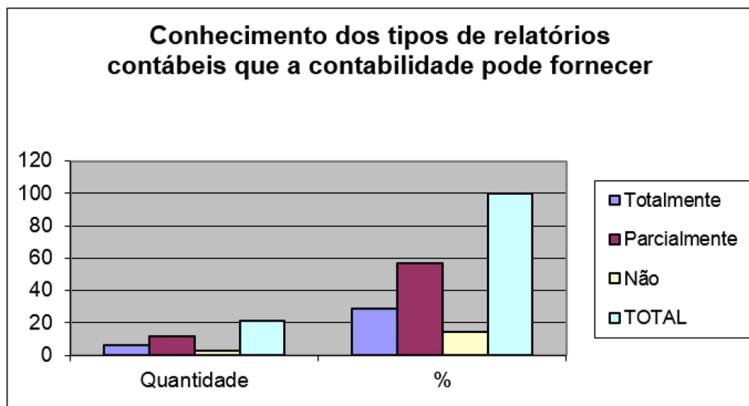


Fonte: Pesquisa de campo/2013 – Pesquisador.

Em seguida, perguntou-se aos empresários se eles tinham conhecimento dos relatórios contábeis que a contabilidade podia-lhes fornecer.

Curiosamente, em 2005, apenas 28,57 % conheciam os tipos de relatório contábeis; 57,14% conheciam parcialmente e 14,29% responderam que desconheciam totalmente (Gráfico 5.a).

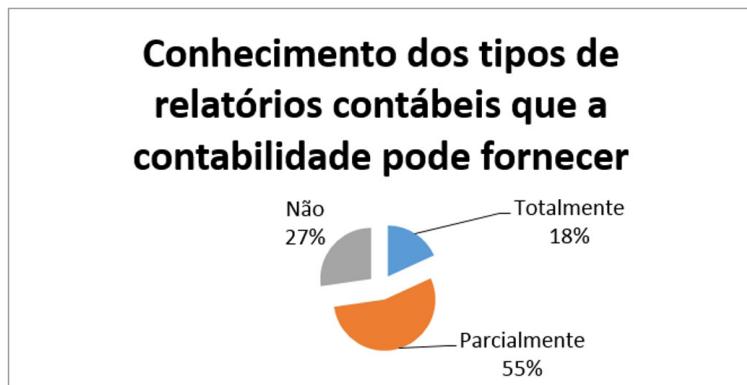
GRÁFICO 5.a) 2005 – Conhecimento dos tipos de relatórios contábeis



Fonte: Pesquisa de campo/2005 – Pesquisador.

Com relação aos relatórios contábeis que a contabilidade podia-lhes fornecer, em 2013, praticamente não havendo muita evolução, apenas 18,18% conheciam os tipos de relatório contábeis, 54,55% conheciam parcialmente e 27,27% responderam que não tinham conhecimento (Gráfico 6.b).

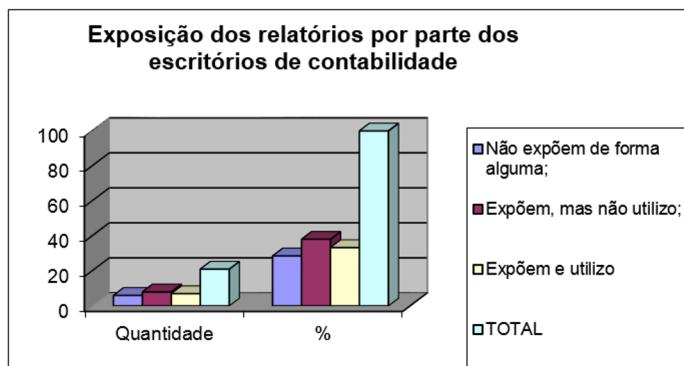
GRÁFICO 6.b) 2013 – Conhecimento dos tipos de relatórios contábeis



Fonte: Pesquisa de campo/2013 – Pesquisador.

A próxima questão indagava aos empresários se os escritórios de contabilidade expunham algum tipo de relatório. Nas respostas de 2005, 28,57% disseram que os escritórios não expunham; 38,1% disseram que expunham, mas não utilizavam; e 33,33% disseram que expunham e utilizavam os relatórios (Gráfico 7.a).

GRÁFICO 7.a) 2005 – Exposição dos relatórios por parte dos escritórios de contabilidade



Fonte: Pesquisa de campo/2005 – Pesquisador.

Em 2013, 9,09% dos respondentes disseram que os escritórios não expunham; 27,27%, que expunham, mas não utilizavam; e 63,64%, que expunham e utilizavam os relatórios. Houve um aumento na melhora da exposição e utilização dos relatórios por parte da classe empresarial rural (Gráfico 8.b).

GRÁFICO 8.b) 2013 – Exposição dos relatórios por parte dos escritórios de contabilidade

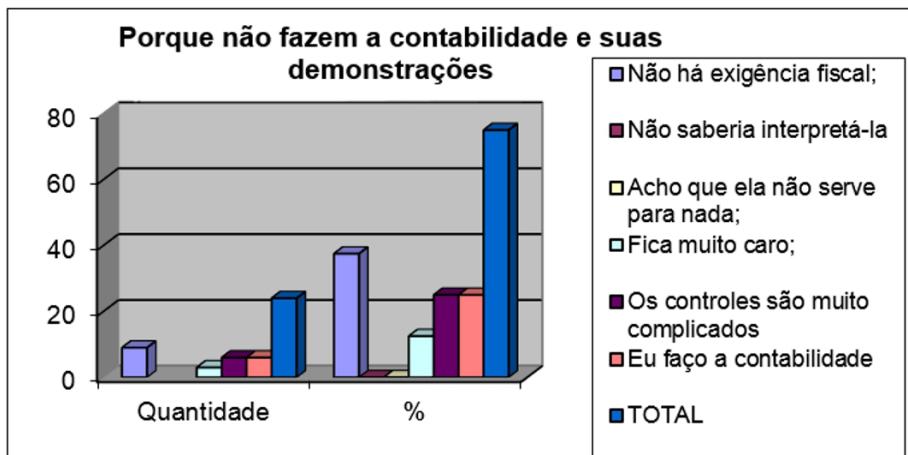


Fonte: Pesquisa de campo/2013 – Pesquisador.

Para aqueles que disseram não utilizar os relatórios contábeis fornecidos pelos escritórios de contabilidade, foi questionado o motivo. Das respostas de 2005, 42,86% disseram que são meramente para fins fiscais e não retratam a realidade da empresa; 9,52% responderam que retratam a realidade da empresa, mas não sabiam como utilizá-los; 19,05% afirmaram que os escritórios não sabem fazer os relatórios e controles que possam auxiliá-los no processo gerencial; e 28,57% ficaram entre os que utilizam os relatórios fornecidos pelos escritórios de contabilidade.

Confirmando a falta de controle e organização financeira no ano de 2005, 37,5% afirmaram que não fazem a contabilidade porque não há exigência fiscal; 12,5% disseram que os controles ficam muito caros; 25% disseram que os controles são muito complicados e apenas 25% fazem a contabilidade e suas demonstrações (Gráfico 9.a).

GRÁFICO 9.a) 2005 – Porque não fazem a contabilidade e suas demonstrações



Fonte: Pesquisa de campo/2005 – Pesquisador.

Em 2013, sobre a falta de controles contábeis e financeiros, apenas 24,14% disseram fazer a contabilidade e suas demonstrações; o restante basicamente não dá importância ao caso, dos quais 13,79% acham que é complicado; 31,02% não sabem interpretá-la e 13,80% acham que fica muito caro e não tem utilidade. Também não houve evolução quando comparado com os dados de 2005 (Gráfico 10.b).

GRÁFICO 10.b) 2013 – Porque não fazem a contabilidade e suas demonstrações



Fonte: Pesquisa de campo/2013 – Pesquisador.

E em 2013 foram acrescentados mais alguns questionamentos. Um deles é que, se o escritório de contabilidade ou a própria empresa investisse em funcionários e fornecesse todos os relatórios contábeis e financeiros como ferramentas de gestão, se eles estariam dispostos a pagar a mais por esse serviço.

GRÁFICO 11.b) 2013 – Disposição para investir em relatórios contábeis e financeiros



Fonte: Pesquisa de campo/2013 – Pesquisador

A maioria (68,18%) estaria disposta a pagar pelo serviço; 22,73% afirmaram que não estariam dispostos a arcar com esse gasto e apenas 9,09%, não têm uma opinião formada sobre o assunto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebe-se que o agronegócio tem obtido uma evolução significativa nas áreas de plantio de algodão, soja e milho, e também com incremento na produtividade dessas referidas lavouras, alcançando assim a sua importância e relevância na economia do estado de Mato Grosso e, por conseguinte, do país. Entretanto, as inúmeras mudanças ocorridas em planos de governo, clima, pragas e economia têm gerado algumas distorções na área financeira e patrimonial dos agricultores e alguns deles do estado de Mato Grosso têm até vendido suas propriedades para grupos estrangeiros, como os argentinos.

Na doutrina jurídica e normativa tributária do Brasil, a propriedade rural não é considerada empresa e o proprietário não é considerado empresário rural, mas, na economia, essa área tem uma fatia importante no processo de produção e distribuição, e podemos dizer que economicamente ela deveria ser considerada uma empresa rural e o proprietário, empresário rural.

A contabilidade não é obrigatória para a classe de produtores rurais pessoa física; somente a Declaração do Imposto de Renda deve ser preenchido anualmente. Essa Declaração utiliza-se do regime de caixa e agride os princípios de competência, pois, de acordo com a legislação fiscal, os investimentos podem ser deduzidos totalmente como despesas no ano em que foi pago, apenas atendendo o fisco no quesito tributário do setor.

A consequência desse fato é que os produtores não são obrigados a levantar o Resultado Econômico, ou seja, o lucro ou prejuízo, resultados que poderiam visualizar o crescimento ou não do patrimônio. Nas duas pesquisas, a maioria fazia e continua fazendo somente o controle de caixa para fins de Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda.

Há uma lacuna muito grande também por parte dos escritórios de contabilidade, que acabam apenas atendendo à parte fiscal, e acredita-se que pode ser uma grande oportunidade de negócios para administradores e contadores, pois na pesquisa muitos (68%) estariam dispostos a investir em controles e relatórios, e mais de 63%, dispostos a pagar até 4,4 salários mínimos, pois os produtores acreditam na força deles em tempo de adversidades.

As Ciências Sociais Aplicadas, mais especificamente a Administração e a Ciéncia Contábil, possuem inúmeras ferramentas, como fluxo de caixa,

que daria a necessidade ou não de capital de giro; os orçamentos poderiam parametrizar os gastos futuros, podendo ser modificados a qualquer tempo, mas com a análise desses impactos no resultado das entidades rurais; as técnicas de análises de investimentos e das demonstrações contábeis, dando informações sobre rentabilidade, custo médio ponderado capital, composição de capital próprio e de terceiros, evolução ou involução patrimonial, entre outros; o planejamento tributário, que nada mais é do que a economia tributária para as empresas, o planejamento estratégico e o *Balanced Score Card* (BSC), em que medidas são tomadas de forma a atender à missão e visão da empresa, e o BSC funcionaria como um painel de controle desse planejamento; os controles de estoques, principalmente as compras no tempo certo, juntamente dos controles de contas a pagar e a receber, seriam um acompanhamento dessas contas patrimoniais essenciais ao bom desenvolvimento das atividades; o controle de custos evitaria os gastos adicionais e garantiria os resultados desejados e, por fim, a gestão econômica e o EVA (Valor Econômico Adicionado), que identificaria um valor de remuneração sobre o capital aplicado no empreendimento.

Como se observa, as ferramentas acima poderiam produzir informações contábeis e financeiras para os produtores utilizarem em suas tomadas de decisões. Informações geradas por esses relatórios, tão importante para o crescimento e desenvolvimento empresarial, são relegadas a um segundo plano, aumentando ainda mais os riscos da atividade, que acaba não utilizando o planejamento, orçamento e/ou tabulação dos dados, por meio dos relatórios financeiros e contábeis, que seriam importantes nas tomadas de decisões em tempos de adversidades. Não se observou muita evolução no uso dessas ferramentas quando comparadas às pesquisas feitas em 2005 e 2013.

É notória a importância dessas ferramentas como fornecedoras de informações no processo decisório, mas não são utilizadas pela classe produtora rural, afirmação corroborada pela pesquisa de Abrantes (1998), a qual expõe que o primeiro grupo de produtores rurais, com baixo nível de instrução, não separa as suas despesas particulares com as do negócio, administrando de forma tradicional e conduta improvisada nas tomadas de decisões, desprovidas de qualquer conhecimento técnico, e o segundo grupo de produtores rurais, com alto nível de instrução, que possui algum tipo de anotação contábil, mas poucos as utilizam para apurar os resultados econômicos de seus negócios, confirmado assim a falta de controle e a desorganização financeira.

Resta concluir que essa classe produtora necessita muito das ferramentas da Administração e da Contabilidade para poder “navegar em mares” difíceis e de tantas variáveis que acometem esse setor tão produtivo e importante para a cadeia econômica do país. O grande desafio está em conscientizar e fazer chegar essas ferramentas a quem tanto precisa. Vislumbra-se aqui uma grande oportunidade para a área da Administração, Economia e Ciências Contábeis.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, Luiz Antônio *et al.* *Tipificação e Caracterização dos Produtores Rurais Através da Utilização de Informações Contábeis*. Lavras: UFLA, 1998.

ALVES, Ailsinei. *Só Notícias*. Mato Grosso, 2004. Site de Publicação Diária.

ANDRADE, M. M. de. *Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ASSESSORIA. *Jornal Arinos*. Nova Mutum – MT, 16 jan. 2004. Agronegócio, p. 8B e 9B.

BARBUJO, Maria Helena Benedet. *Só Notícias*. Mato Grosso, 9 mar. 2004.

BRASIL. *Lei 8.023/90, de 12 de abril de 1990*. Dispõe sobre o Imposto de Renda da Atividade Rural. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8023.htm>. Acesso em: 1º maio 2013.

_____. *Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 1 maio 2013.

CARPENEDO, Vera. *Jornal Folha Verde*. 2004.

DUARTE, Teresa. *A possibilidade de investigação a três: reflexões sobre triangulação (metodológica)*. Lisboa, CIES e-Working Paper n. 60/2009. Disponível em: <http://www.cies.iscte.pt/destaques/documents/CIES-WP60_Duarte_003.pdf>. Acesso em: jan. 2013.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 6. ed. 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

IMEA – Instituto Mato-grossense de Estatística Agropecuária. *Custo de Produção de Soja – Safra 12/13*. Disponível em: <http://www.imea.com.br/upload/publicacoes/arquivos/2012_06_CPSoja.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2013.

LACERDA, Joabe Barbosa. A Contabilidade como ferramenta gerencial na gestão financeira das micros, pequenas e médias empresas (MPMES): necessidade e aplicabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade (RBC)*, ano XXXV, n. 160, jul./ago. 2006.

SÓ NOTICIAS. 22 dez. 2004. Disponível em: <<http://www.sonoticias.com.br>>.

SOUZA, Regiane A. Rosa de; RIOS, Ricardo P. Contabilidade Gerencial como Ferramenta para Gestão Financeira nas Microempresas: Uma Pesquisa no Município de São Roque/SP. *Revista Eletrônica Gestão e Negócios*, v. 2, n. 1, 2011.

TERENCE, A. C. F.; ESCRIVÃO FILHO, E. Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais. In: XXVI ENEGEP, 26., 2006, Fortaleza/CE. *Anais...* Fortaleza, 2006. p. 1-9.

YOUNG, L. H. B. *Atividade Rural: Aspectos Contábeis e Tributários*. Curitiba: Juruá, 2011.

GOVERNANÇA CORPORATIVA: UM OLHAR SOBRE SUAS PERSPECTIVAS TEÓRICAS E O PAPEL DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

Sílvio Parodi Oliveira Camilo

Pós-doutorado 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.

César Medeiros Cupertino

Doutor em Administração e em Engenharia de Produção, mestre em Ciências Contábeis e em Economia, graduado em Ciências Contábeis.

Wlamir Gonçalves Xavier

Pós-doutorado em Administração, doutor em Administração e Turismo, mestre em Engenharia de Produção, especialização em Administração, graduado em Engenharia Química. Professor do Programa de Pós-Graduação do College of Business, ENMU-Eastern New Mexico University.

wlamirxavier@gmail.com

Rosilene Marcon

Doutora e mestre em Engenharia de Produção, graduada em Ciências Econômicas. Professora do Programa de Pós-Graduação em Administração PPGA-Univali rmacon@univali.br

Resumo:

Governança corporativa, em particular o papel dos conselheiros, tem sido um tema relevante na academia. O presente estudo, por meio de ensaio teórico, aborda perspectivas teóricas mais referenciadas na literatura pertinentes aos mecanismos de governança, com centralidade no conselho de administração. Vários fatores determinam a estrutura e composição do *board of directors*¹, em que a interação do contexto ambiental com as características da firma contribuem na sua formação e revelam a direcionadores à organização. Há, ainda, um campo fértil para avanços, em termos de pesquisas nessa área temática considerando o contexto brasileiro.

Palavras-chave:

Governança corporativa. Mecanismos de governança. Conselho de Administração.

¹ Denominação de Conselho de Administração.

1 INTRODUÇÃO

Nos mais diversos aspectos das Ciências Sociais, há temas fecundos e instigantes, motivadores de inesgotáveis discussões e pesquisas. Entre eles, a “Governança das Corporações”, que, apesar da multiplicidade de contribuições teóricas e conceituais dos estudos organizacionais, ainda possui questões que permanecem em aberto a reivindicar novas contribuições. Governança Corporativa (GC) tem se mostrado um tema relevante no âmbito organizacional, regulatório e científico. Com pesquisas centradas em corporações, correntes de investigação mais bem alinhadas encontram-se nos campos de finanças e de estratégia. Com intensificação e dinamismo de relações negociais entre companhias no campo organizacional, há vários subtemas ainda pouco explorados pela literatura em contextos distintivos, a GC como jovial no âmbito do Brasil encontra-se em fase de plena evolução.

O trabalho seminal de Berle e Means, *“The Modern Corporation and Private Property”*, em 1932, foi o marco principal das discussões teóricas sobre a segregação entre a propriedade e o controle das corporações (DEMSETZ, 1996). Esse século se caracterizou pela expansão das organizações empresariais e o desenvolvimento do mercado de capitais. Com isso, a estrutura de poder das firmas sofreu mutações, como consequência, os efeitos da separação entre a propriedade e controle foram afetados. Jensen e Meckling (1976) foram precursores nas discussões sobre governança corporativa (GC), preocupando-se com relações entre o principal (proprietário) e o agente (gestor) (DAVIS; SCHOORMAN; DONALDSON, 1997). Apontaram que para o entendimento da organização se faz necessária a compreensão do comportamento das pessoas, inferindo que os modelos comportamentais da organização e humano são distintivos.

Com base nesse breve histórico, estudos indicam que, por várias razões, não há convergência de interesses entre o principal e o agente (JENSEN; MECKLING, 1976; FAMA, 1980; FAMA; JENSEN, 1983). Há, portanto, conflitos inter e intra-relacionais. Considerando esse cenário, mecanismos de GC foram formulados visando ao alinhamento de interesses entre esses atores, assegurando benefícios ao equilíbrio da organização. Nesse sentido, prevalece a ideia geral de que a redução de conflitos produz maximização do valor da firma e, por conseguinte, dos investimentos dos acionistas. Por isso, os mecanismos de GC são fundamentais ao regramento da relação entre propriedade e controle.

Dessa maneira, o CA tornou-se um órgão interno importante justamente por assegurar o cumprimento de diretrizes centrais estabelecidas por proprietários, equilibrando certos interesses. Embora o *board* exerça vários papéis (ZAHRA; PEARCE, 1989), sua natureza se relaciona ao monitoramento de atividades delegadas aos gestores (agentes).

Embora o monitoramento seja central, a literatura tem dirigido atenção para os aspectos relacionais do CA, dada a importância de ações externas proativas em benefício dos interesses dos proprietários. Nesse sentido, este ensaio teórico, a partir da avaliação das características dos membros dos conselhos de administrações das firmas, visa explorar o papel externo do CA, dirigindo atenção às interações dos conselheiros com ambientes institucional e operacional na qual a firma se insere.

Num contexto de complexidade ambiental e competitividade, este estudo se constitui em investigação teórica, cujo objetivo central é discutir e compreender o papel externo do Conselho de Administração (CA) nas firmas. Como um dos mecanismos internos de governança, o *board of directors* exerce papel fundamental nas organizações.

Como procedimento metodológico, este estudo se caracteriza como ensaio teórico. Isto porque não envolve testes empíricos e se propõe a apresentar conceitos, discutindo e trazendo novas investigações num campo de estudo (CRESWELL, 2007).

O trabalho está dividido em quatro seções, incluindo o tópico introdutório. O segundo tópico dispõe de uma breve revisão sobre antecedentes da governança corporativa, especialmente destacando suas origens. Na seção seguinte, são analisados os mecanismos internos e externos de governança. Nela, são investigadas as perspectivas teóricas do conselho de administração, em suas diferentes visões pertinentes à teoria da agência, da legalista, da classe hegemônica e da *stewardship*. Mais adiante, são apresentadas e discutidas as características dos conselhos. Sua estrutura, composição e a importância do papel externo dos membros do *board*. Por último, as considerações finais, com as conclusões, limitações e sugestões para pesquisas futuras.

2 BREVE HISTÓRICO DA GOVERNANÇA

Sob o aspecto histórico, o século XX foi marcado pela expansão das organizações empresariais e o desenvolvimento do mercado de capitais.

Esse expansionismo promoveu mudanças importantes na estrutura de poder das organizações. Em 1932, a obra de Berle e Means, *The modern corporation and private property*, iniciou as discussões teóricas sobre a segregação entre a propriedade e o controle das corporações (DEMSETZ, 1996). Desde então, os efeitos dessa separação têm sido objeto de investigação nos campos das finanças corporativas e da estratégia.

Compreender a estrutura das firmas e sua lógica de funcionamento passou a ser de interesse dos pesquisadores. Tais aspectos receberam maior atenção a partir do trabalho seminal de Coase (1937), *The nature of the firm*, que colocou em evidência e ampliou a importância da firma. A economia neoclássica tradicional mantinha o entendimento dominante de que a firma era função de produção. No pensamento coaseano, ela é uma ficção jurídica² que incorpora outras relações de produção estabelecidas por contratos implícitos e explícitos, classificados em internos e externos. O autor proporcionou importante contribuição aos estudos sobre o funcionamento das firmas e as influências do mercado, introduzindo novo paradigma aos estudos organizacionais.

Essas relações contratuais, no âmbito interno, foram discutidas por Alchian e Demsetz (1972). Neste estudo, foi dada ênfase à análise da teoria da firma sob vários aspectos, com destaque para a relação contratual com os administradores, embora importasse também os custos adicionais de monitoramento e recompensas, que eram diluídos no longo prazo por benefícios gerados por esse modelo de produção e gerenciamento. O gestor contratado (agente) assume papel importante na geração de resultados da moderna corporação.

A segregação entre propriedade e controle nas firmas promoveu ampla abordagem na nominada moderna corporação (FURUBOTN; PEJOVICH, 1972). Mesmo com amplo debate dos pesquisadores acerca da teoria da firma, no entender de Jensen e Meckling (1976), as discussões até então se mostravam incompletas e sem convergência teórica que explicasse como as relações entre os objetivos conflitantes dos indivíduos afetavam os resultados das firmas. Foi o estudo seminal de Jensen e Meckling (1976), *Theory of firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, que impulsionou as discussões sobre governança corporativa, especial-

² Nessa visão, a firma, como pessoa jurídica, é uma construção da técnica jurídica, que confere personalidade a uma associação de pessoas ou ao trinômio patrimônio–fim–vínculo, atribuindo-lhes interesses e prerrogativas distintas dos sócios, administradores ou destinatários.

mente nas relações entre o principal (proprietário) e o agente (gestor) (DAVIS; SCHOORMAN; DONALDSON, 1997).

Com isso, comportamentos e interesses difusos foram moldados por contratos implícitos e explícitos, evitando, assim, a ampliação de divergências e conflitos de agência. Para Klein (1983), os contratos não podem prever todas as condições contingenciais *ex ante* e, em virtude de suas complexidades na formulação mais previsível, eles se tornariam altamente custosos. Apoiado nesses pressupostos, o autor considerou que os contratos são incompletos.

Jensen e Meckling (1994), ao perceberem as dificuldades de alinhamento dos interesses entre proprietário e gestor, concluíram que nessa relação não existe agente perfeito. Seus estudos depreenderam que, para compreender como a organização funciona é necessário entender o comportamento humano, porque cada um de nós tem em mente modelos comportamentais distintivos.

Como, em regra, entende-se que não há unidade de interesses entre o principal e o agente, por decorrência disso, essas relações conflituosas geraram os nominados custos de agência (JENSEN; MECKLING, 1976; FAMA, 1980; FAMA; JENSEN, 1983; JENSEN, 1994). O alinhamento dos interesses dos acionistas e agentes é um problema central no âmbito de governança, daí a centralidade de estudos acerca do CA com foco em monitoramento do agente. Há convergência na literatura quanto à percepção de que, na perspectiva da teoria da agência, a preocupação central é maximizar o valor da firma, minimizar risco e reduzir custos de agência, visto que o agente pratica condutas oportunistas e relativistas (JENSEN; MECKLING, 1976).

A GC pode ser entendida como a busca de preservação de um sistema de relações equilibrado entre o principal-agente e *stakeholders* (STARKEY, 1995); o meio pelo qual os acionistas podem se assegurar acerca do retorno de seus investimentos (SHLEIFER; VISHNY, 1997); um conjunto de mecanismos, institucionais e de mercado, que induzem gestores para os interesses da firma, maximizando valor da empresa aos proprietários (DENIS; McCONNELL, 2003). Sua essência está relacionada ao conflito de interesses combinada com a falta de habilidade para estabelecer regras contratuais suficientes e realizar monitoramento.

De acordo com Andrade e Rossetti (2006), a progressão e padronização no mercado de capitais do país, inspirados na Lei Sarbanes-Oxley³, exi-

³ A lei Sarbanes-Oxley, conhecida com *Sarbox* ou *SOX*, estabelece mecanismos de auditoria e segurança nas empresas, criação de comitês de supervisão às atividades e operações em-

giram das firmas novos mecanismos de controle, internos e externos, entre os quais transparência das informações (*disclosure*), prestação responsável de contas (*accountability*), senso de justiça e equidade no tratamento aos acionistas (*fairness*) e conformidade às leis (*compliance*). Esse movimento internacional, padronizado por regulações da *Securities and Exchange Commission* (SEC), proporcionou mais credibilidade ao mercado, neutralizando certas fragilidades, com o apoio e vontade política das instituições.

Em suma, visando neutralizar problemas de agência, estudos apontam que o sistema de governo das firmas é constituído por mecanismos, internos e externos.

3 MECANISMOS DE GOVERNANÇA

Com o propósito de mitigar certos problemas relacionais entre propriedade e agência e alinhar interesses difusos, firmas e instituições foram desenvolvendo mecanismos de monitoramento e controle (FAMA, 1980; FAMA; JENSEN, 1983).

Normas foram moldadas em diversos países promovendo regramentos e impondo padrões às organizações, como observado nos estudos empíricos que analisavam composição, estrutura e mecanismos de governança, desenvolvidos por Daily e Dalton (1994a, 1994b), Rediker e Seth (1995), Hart (1995), Dedman (2000), Hillman, Cannella Jr e Paetzold (2000), Denis e McConnell (2003) e Spira e Bender (2004). Dedman (2000), por exemplo, analisou as relações entre gestão e desempenho e discutiu a estrutura do conselho e a performance da firma. Spira e Bender (2004), entre outros pesquisadores, analisaram as atividades dos comitês como aperfeiçoamento da governança corporativa.

3.1 Tipologias de Mecanismos

Os mecanismos de governança foram aperfeiçoados, não perdendo de vista o propósito central, qual seja o alinhamento de interesses entre os acionistas (controladores e minoritários), o conselho de administração e os gestores. Nesse aspecto, o desafio da organização passou a ser o de produzir mecanismos de harmonização de interesses dos agentes aos dos

presariais, com o objetivo de mitigar riscos, evitar fraudes, assegurando a transparência na gestão das empresas.

proprietários, em prol da organização. Maximizar o valor da firma implica maximizar os investimentos dos acionistas e, assim, os mecanismos de governança tornam-se importantes no regramento da relação entre propriedade-controle, promovendo benefícios à firma.

Não há unidade com relação às categorias de mecanismos. Por exemplo, Rediker e Seth (1995), ao estudarem empresas listadas na revista *Fortune 500*, encontraram as seguintes categorias: a) ameaça de aquisição; b) oportunidade de trabalho pelo mercado; c) estrutura de propriedade; d) conselho de administração; e) estrutura da organização; f) sistema de mútuo monitoramento. Com o propósito de alinhar interesses, empresas combinam mecanismos, entre si, de acordo suas políticas e características.

No estudo de Hart (1995) se veem mecanismos de controle tais como: a) conselho de administração; b) *proxy* de combate; c) acionistas numerosos; d) aquisições hostis; e) estrutura de financiamento. Destaca que o CA é fundamental, pois indica o gestor para o cumprimento de um dado mandato. Quando há dispersão no quadro de acionistas, pode haver convencimento de grupos mais afastados no sentido amealhar votos numa direção de interesse.

Essa articulação é nominada de *proxy* de combate, isto porque gera a formação de grupos com visões contraditórias. Dado que acionistas visam ampliar seu poder de influência nas decisões, cooptando o maior número possível de acionistas. Já nos casos de aquisições hostis, podem ocorrer benefícios aos adquirentes do controle em prejuízo dos demais acionistas. Finalmente, uma maneira de controle é por meio da fixação da estrutura de capital, delimitando o grau de endividamento da companhia.

Mecanismos de GC são instituições econômicas e legais que podem ser modificadas por políticas de processos (SHLEIFER; VISHNY, 1997). Por meio de controle, visam assegurar proteção aos acionistas e evitar ou minimizar possíveis conflitos de interesses. De acordo com Denis e McConnell (2003), mecanismos de governança podem ser classificados em internos e externos. Como internos: a) o conselho de administração; b) a estrutura de propriedade. Em relação aos externos: a) o mercado de aquisições; b) o sistema legal.

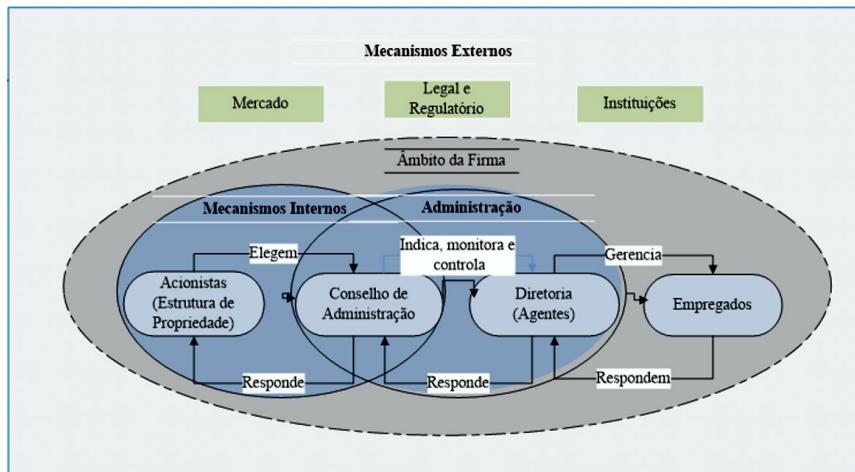
Camilo (2014), com base na literatura sobre governança das corporações e na legislação atinente as companhias anônimas, propôs a representação disposta na Figura 1. O *design* demonstra a estrutura de governança corporativa em suas relações internas, no âmbito da firma, e externas,

destacando os mecanismos de controle das instituições. Nos mecanismos internos constam a estrutura de propriedade e o conselho de administração. Em termos processuais, os acionistas elegem os membros do conselho de administração e este órgão, por sua vez, indica os diretores (agentes), monitora suas atividades e controla a geração de valor da firma.

É importante observar que compõem a administração⁴ da firma o conselho de administração e a diretoria, entretanto, somente os diretores têm poderes de representação da companhia, ou seja, podem contratar, rescindir, acordar, admitir, demitir, entre outros atos. Por isso, só os agentes, por meio de delegação formal do conselho de administração, podem gerenciar a empresa. A Figura 1 também apresenta o relacionamento de subordinação entre conselheiros perante acionistas; agentes perante conselheiros; empregados perante agentes.

Sob o âmbito externo, encontram-se o mercado, o sistema legal e regulatório e as instituições, que monitoram as firmas no sentido de promover equilíbrio das relações e interesses dos acionistas.

Figura 1 – Design dos mecanismos de governança



Fonte: Camilo (2014, p. 35).

⁴ No Brasil, a Lei 6.404/76 assim dispõe, no capítulo XII, sobre a Administração da Companhia: **Art. 138.** A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria. § 1º O conselho de administração é órgão de deliberação colegiada, sendo a representação da companhia privativa dos diretores. § 2º As companhias abertas e as de capital autorizado terão obrigatoriamente conselho de administração. **Art. 139.** As atribuições e poderes conferidos por lei aos órgãos de administração não podem ser outorgados a outro órgão, criado por lei ou pelo estatuto.

Entre as tipologias de mecanismos discutidas pela literatura, interessa neste estudo analisar as atividades do conselho de administração. Como mecanismo interno, o conselho de administração, ao mediar esses interesses conflitantes, além de monitorar as ações e resultados proporcionados pelo agente, tem exercido outras atividades essenciais. Investigações sobre o papel do CA se tornaram relevantes no equacionamento interno entre o proprietário e o agente, bem como no âmbito externo do relacionamento com os demais *stakeholders*. Donaldson e Preston (1995) enfatizaram a intensificação de ligações apropriadas com *stakeholders* na busca da agregação de valor à empresa, formal ou informal.

Em outra abordagem, Flak e Rose (2005) apontaram a importância das relações externas com os *stakeholders*, observando o potencial de negócios demandados por agências reguladoras governamentais e a ampliação de relações com o setor público como possibilidades de maximização de resultados. Nesse sentido, Brennan (2006) apontou que as atividades exercidas pelo conselho de administração se mostraram fundamentais ao desempenho da corporação, destacando-se a representação externa.

Neste estudo, será utilizada a classificação sugerida por Denis e McConnell (2003), que considera o conselho de administração como mecanismo interno cuja missão é a geração de valor à firma. O conselho de administração, exercendo papel colaborativo com as atividades do agente, ao integrar a firma ao ambiente, constitui importante núcleo para o *fit*⁵ de modo a extrair e preservar recursos que são vitais à performance da firma.

3.2 Perspectivas Teóricas do Conselho de Administração

Além da abordagem centrada em monitoramento e controle, outras visões teóricas surgiram discutindo relações entre principal-agente. Por exemplo, a teoria *stewardship* (TS), formulada por Davis, Schoorman e Donaldson (1997), que, ao abordarem a complexidade das relações entre o principal-agente, ofereceu nova perspectiva aos problemas de monitoramento e incentivos. Apesar da segregação de funções, o agente pode ter conduta direcionada, prioritariamente, aos interesses da firma, pois, focado na necessidade de crescimento e autorrealização pessoal, se compromete em cumprir os propósitos estabelecidos pelo conselho de administração.

⁵ Significa ajuste entre fatores do ambiente e estrutura da firma.

Nesse sentido, o *steward* torna-se (ou já possui fortes laços) vinculado ao ambiente organizacional e, por estar harmonizado, amplia o potencial para maximizar retorno aos acionistas (MUTH; DONALDSON, 1998).

Essa forma de ver, originada da identificação de comportamentos relacionais entre principal-agente, proporcionou novo significado as discussões presente na literatura. Donaldson e Davis (1991) se apoiaram na teoria *stewardship* para explicar características distintivas do agente. Fizeram uso da perspectiva baseada na motivação, com pressupostos da influência comportamental, psicológica e sociológica, para compreender as ações do agente. Dadas essas características do gestor mecanismos internos de governança tornaram-se mais flexíveis. Com isso, em oposição a teoria da agência, Davis, Schoorman e Donaldson (1997) desenvolveram uma visão oposta aos eventuais problemas de oportunismo, portanto, mitigadora de custos de agência, justamente porque usa como pressupostos o alinhamento e a confiabilidade da relação principal-agente.

Por esse comportamento, a principal preocupação do gestor é agir com diligência em prol dos interesses da firma. E o faz, mostrando-se um guardião dos ativos corporativos. Nessa perspectiva, o fato de a firma ter segregação interna entre a gestão e o conselho, com funções e atividades distintas, conforme sugere a TA, não resulta em maximização de retornos aos acionistas. O foco fundamental da TS é abrandar os conflitos com base nas características prescritivas do *steward*, pautadas em sua necessidade de crescimento, autorrealização e comprometimento com os propósitos da firma, ou seja, a TS reconhece motivações não essencialmente financeiras no agente.

A diversidade e a pluralidade na composição do *board* tem indicado novas funções atribuídas a seus membros. Nesse contexto, muitos conselhos têm se constituído por membros com experiências diversificadas. O papel operacional do conselho tem sido objeto de estudo sob várias perspectivas teóricas. Zahra e Pearce II (1989) investigaram as influências do conselho de administração na performance financeira da corporação. Nessa pesquisa, abordaram quatro perspectivas teóricas: a legalista, a classe hegemônica, a teoria da agência e a dependência de recursos. Do cotejo entre essas perspectivas, deduz-se que na legalista o conselho dirige atenção aos aspectos normativos protetivos dos interesses dos acionistas, sem com isso atuar nas atividades operacionais da firma. Na classe hegemônica, a centralidade está na preservação e perpetuação do poder e controle do *status capitalista*, com influência social e econômica nas instituições.

Como se vê dos estudos anteriores, na teoria da agência há intensa centralidade no monitoramento e controle do agente, uma vez que o papel fundamental do *board* é o de preservação de interesses dos acionistas. Finalmente, Zahra e Pearce II (1989) entendem que o papel do CA pode ser visto sob a ótica da teoria de dependência de recursos. Nesse espeque, o conselho estaria mais preocupado com o ambiente externo. Estreitar laços e fortalecer aspectos relacionais são uma maneira de mitigar a dependência externa da firma. Dessa maneira, ao se aproximar do ambiente externo, o conselho torna-se proativo e, como isso, reduz eventuais assimetrias informacionais incertezas.

Ante o acervo de informações e de canais relacionais com *players*⁶, conselheiros dispõem de certos conhecimentos transferíveis aos demais componentes do *board* e à gestão. Isso permite o ingresso de fluxo intenso de informações arejando, por sua vez, a tomada de decisão interna. Considerando atribuições e o estreitamento externo do *board*, pode-se concluir que seus membros, de acordo com suas características, também exercem um papel contributivo ao desempenho da firma. Diferentemente de práticas restritas ao monitoramento e controle, como sugere a teoria da agência.

3.3 Características e Papel do Conselho de Administração

A literatura concernente ao CA tem identificado ampla variedade de características funcionais. Por exemplo, entre outras, tem sido de interesse em pesquisa: a independência dos membros do conselho; o tamanho; a frequência dos encontros; a dualidade CEO/Presidente do CA (ZGARNI; HALIOUI; ZEHRI, 2014).

Desses estudos empíricos se depreende que, quanto mais representativa a participação de conselheiros *outsiders* (externos) e a presença do sistema *dual* (quando há segregação de funções entre o presidente do conselho de administração e a diretoria executiva), mais bem relacionada é a empresa por intermédio de laços dos conselheiros com outros conselhos (*interlock*). Daí a importância dos estudos sobre conselhos, pois características da composição são fundamentais para inferências sobre a empresa. Sob esse ângulo, Camilo (2014, p. 40) sugere que “o *background* do conselheiro, o tamanho do conselho, o número de *interlocks* e as características dos membros do conselho indicam o grau de orientação da organização”.

⁶ Atores do mercado que pertencente ao ambiente operacional de atuação das firmas.

Boulton (1978) estudou as características e atividades mais proeminentes dos conselheiros, destacando as frequentes, como: aprovações obrigatórias por lei; pareceres sobre a situação financeira; diretrizes e aprovações de políticas; avaliações e aprovações de estratégias e operações; análise organizacional e aprovação sobre o pessoal; e representação no ambiente externo.

Enfatizando a importância do determinismo ambiental sobre decisões referentes à estrutura e composição do CA, Zahra e Pearce II (1989) identificaram que o desempenho de suas funções depende das seguintes contingências:

- Características do ambiente externo (quando o ambiente é volátil e hostil, criando ligações favoráveis com partes interessadas torna-se um importante serviço);
- Ciclo de vida da companhia (embora não haja definição clara entre o papel do *board* e o ciclo de vida, se espera que o *board* exerça seu papel qualitativamente diferente em vários pontos do ciclo de vida da Cia.);
- Tipo de firma, com fins lucrativos e sem fins lucrativos (conselheiros envolvidos nas decisões estratégicas podem ser responsabilizados legalmente, enquanto que, por isso, podem hesitar para ser ativamente engajados no papel estratégico. Nas firmas sem fins lucrativos não existe responsabilização, portanto, podem se envolver ativamente na elaboração da direção estratégica).

Brennan (2006), ao identificar as atividades externas e internas dos conselheiros, sugeriu as mais relevantes: a) internas, delineamento da estratégia, monitoramento e controle; e b) externas, apoiando a gestão nos interesses da firma. Agrupou as atividades mais bem alinhadas ao desempenho da firma nos seguintes grupos: a) na estratégia; b) no monitoramento e controle; e c) representação externa.

Em relação à (a) estratégia as mais importantes são concernentes a:

- estruturação de objetivos e visão do negócio;
- formulação e revisão, junto com o gestor, das estratégias da companhia;
- configuração do nível ético e cultura da organização.

Quanto ao (b) monitoramento e controle indicou as que seguem:

- garantir a sobrevivência da sociedade, protegendo os interesses dos acionistas; estabelecer o nível de risco da companhia;
- contratação, avaliação e rescisão contratual dos Executivos;
- especificar linhas de autoridade entre gestão e administração;
- monitorar e avaliação da gestão;
- controlar operações;
- relatar comunicações aos acionistas;
- recomendações de dividendos;
- acompanhar a performance e o planejamento da sucessão do *board*;
- assegurar obediência (*compliance*) estatutária e as regulações; e
- rever responsabilidades sociais.

Por fim, as atividades identificadas como (c) representação externa são:

- realçar a reputação e prestígio da companhia;
- relacionar-se com organismos externos;
- assistir a firma na obtenção de recursos escassos;
- atuar como embaixador da firma; e
- fornecer suporte e aconselhamento ao executivo chefe/ agente.

O papel dos membros do *board of directors* foi objeto de estudo no trabalho de Adams, Hermalin e Weisbach (2010). Os autores, por meio de um *survey*, se debruçaram sobre os determinantes de sua composição e, especialmente, suas ações. Uma questão bastante explorada foi pertinente as características dos conselheiros *outsiders* e *insiders* e a direção de suas ações. Destacaram que decisões de conselheiros externos são mais bem alinhadas aos interesses dos acionistas do que as dos internos. Isso revela

que membros menos comprometidos e influenciados pelos componentes internos são mais centrados na performance. Resta claro que há muitas questões em aberto neste tópico. Como, por exemplo, as transições entre os agentes nas organizações e o processo de suas escolhas. Como são avaliadas suas habilidades? Um conselho mais próximo à gestão pode facilitar a transição?

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esses estudos apontam que a interação do contexto ambiental com as características da firma são essências para a composição dos membros do CA. Isso sugere que há indutores internos e externos influentes na estrutura do *board*. A idade da empresa e sua dependência de caminho (*path dependence*⁷), assim como o setor ao qual está inserida e suas estratégias delineadas são variáveis que sopesam nos atributos para a formação do CA.

Um problema central é a definição adequada na composição dos membros do *board*. Estudos empíricos demonstram que atribuições do CA são influenciadas por vários fatores. Préstimos dos membros são decorrentes do *background* que possuem e da posição competitiva da companhia. Por exemplo, empresas mais sujeitas à regulação tendem a possuir membros mais alinhados com aspectos normativos e legais. Outra, com foco mais na performance ou com controle disperso, fará integrar membros com características e experiências no âmbito econômico-financeiro.

Mecanismos externos são determinantes em sua composição, pois exercem pressão, não só normativa, mas refletem expectativas de acordo com a experiência que o CA carrega por seus membros. Conselhos mais fracos, menos participativos, podem demonstrar ausência de efetividade e atenção dirigida a empresa. Composições mais diversificadas, com experiências variadas, presença de membros com formações não centralizada, gêneros distintos, pode sinalizar um *board* mais arejado, sujeito a novas visões de mundo. A presença intensa de membros externos (*outsiders*), e independentes, pode revelar fluência de ideias mais atualizadas, desapegadas e mais bem relacionadas ao ambiente operacional em que a empresa atua.

Em termos de limitações, o presente ensaio não teve a ambição de considerar todas as perspectivas teóricas que abordam o conselho de ad-

⁷ *Path dependence* também conhecida como dependência de trajetória.

ministração, muito menos explorar cada ótica em sua integralidade. Foram apresentadas e discutidas apenas algumas variações no pertinente ao *board*. O foco da literatura estudada centrou-se em empresas com ações em bolsa, portanto, sujeitas a uma série de regramentos, o que permite, por meio de divulgações voluntárias e obrigatórias, inferir um conjunto de categorias e de suas análises.

Em levantamento prévio da literatura pátria, vê-se certa centralidade nas dimensões de estrutura de propriedade e controle; níveis de governança; e sistema informacional. Ainda há um campo fértil para futuros estudos. Por tudo isso, sugerem-se avanços que compreendam o conselho de administração de firmas pertencentes ao contexto brasileiro, abertas e fechadas, avaliando suas estruturas e composições. Relações entre controle acionário, composição da diretoria, modificações na gestão, auditoria são importantes para compreender a trajetória e posição competitiva das empresas. Novos estudos podem contribuir para explicar suas diferenças no desempenho.

REFERÊNCIAS

- ADAMS, R. B.; HERMALIN, B. E.; WEISBACH, M. S. The role of boards directors in corporate governance: a conceptual framework and survey. *Journal of Economic Literature*, v. 48, n. 1, p. 58-107, 2010.
- ALCHIAN, A.; DEMSETZ, H. Production, information costs, and economic organization. *The American Economic Review*, v. 62, p. 777-795, 1972.
- ANDRADE, A.; ROSETTI, J. P. *Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BOULTON, W. R. The Evolving Board: A Look at the Board's Changing Roles and Information Needs. *Acad Manage Rev*, v. 3, n. 4, p. 827-836, Oct. 1, 1978.
- BRENNAN, N. Boards of Directors and Firm Performance: is there an expectations gap? *Corporate Governance*, v. 14, Issue 6, p. 577-593, Nov. 2006.
- CAMILO, S. P. O. *Conexões Políticas e Desempenho: um Estudo das Firms Listadas na BM & Bovespa*. Saarbrücken: Omni Scriptum GmbH & Co. KG, 2014. v. 1. 280p .
- COASE, R. H. The nature of the firm. *Economica*, v. 4, p. 386-405, Nov. 1937.
- CRESWELL, John W. *Estudo de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto*. Trad. Luciana de Oliveira da Rocha. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

DAILY, C.; DALTON, D. R. Bankruptcy and corporate governance: the impact of board composition and structure. *Academy of Management Journal*, v. 37, n. 6, p. 1.603-1.617, Dec. 1994a.

DAILY, C.; DALTON, D. R. Corporate governance and the bankrupt firm: an empirical assessment. *Strategic Management Journal*, v. 15, n. 8, p. 643-654, Oct. 1994b.

DAVIS, J. H.; SCHOORMAN, F. D.; DONALDSON, L. Toward a Stewardship Theory of Management. *Academy of Management Review*, v. 22, Issue 1, p. 20-47, Jan. 1997. 28p., 2 charts.

DEDMAN, E. An investigation into the determinants of UK board structure before and after Cadbury. *Corporate Governance*, v. 8, n. 2, Apr. 2000.

DEMSETZ, H. Owner and Control: A Review. *International Journal of the Economics of Business*, v. 3, n. 1, 1996.

DENIS, D. K.; McCONNELL, J. International corporate governance. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, v. 38, n. 1, p. 1-36, Mar. 2003.

DONALDSON, L.; DAVIS, J. H. Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, v. 16, n. 1, June 1991.

DONALDSON, T.; PRESTON, L. E. The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications. *Academy of Management Review*, v. 20, n. 1, p. 65-91, Jan. 1995.

FAMA, E. F. Agency Problems and the Theory of the Firm. *Journal of Political Economy*, v. 88, p. 288-307, 1980.

FAMA, E.; JENSEN, M. Separation of ownership and control. *Journal of Law Economics*, v. 26, p. 301-305, 1983.

FLAK, L. S.; ROSE, J. Stakeholder Governance: Adapting Stakeholder Theory to E-Government. *Communications of Association for Information Systems*, v. 16, p. 642-664, 2005.

FURUBOTN, E. G.; PEJOVICH, S. Property rights and economic theory: a survey of recent literature. *Journal of Economic Literature*, v. 10, n. 4, p. 1.137-1.162, Dec. 1972.

HART, O. Corporate governance: some theory and implications. *The Economic Journal*, v. 105, n. 430, p. 678-689, 1995.

HILLMAN, A. J.; CANNELLA Jr., A.; PAETZOLD, R. L. The resource dependence role of corporate directors: strategic adaptation of board composition in response to environmental change. *Journal of Management Studies*, v. 7, n. 2, p. 235-255, Mar. 2000.

JENSEN, M. C. The Nature of Man. *Journal of Applied Corporate Finance*, v. 7, n. 2, p. 4-19, Summer 1994.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, Oct. 1976.

KLEIN, B. Contracting costs and residual claims: the separation of ownership and control. *Journal of Law & Economics*, v. 26, n. 2, p. 367-374, June 1983.

MUTH, M.; DONALDSON, L. Stewardship theory and board structure: a contingency approach. *Corporate governance: an international review*, v. 6, n. 1, p. 5-28, Jan. 1998.

REDIKER, K. J.; SETH, A. Boards of directors and substitution effects of alternative governance mechanisms. *Strategic Management Journal*, v. 16, n. 2, p. 85-99, 1995.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, v. 52, n. 2, p. 737-783, June 1997.

SPIRA, L. F.; BENDER, R. Compare and contrast: perspectives on board committees. *Corporate Governance*, v. 12, n. 4, p. 489-499, Oct. 2004.

STARKEY, Ken. Opening up corporate governance. *Human Relations*, v. 48, n. 8, p. 837-844, 1995.

ZAHRA, S. A.; PEARCE II, John A. Boards of directors and corporate financial performance: a review and integrative model. *Journal of Management*, v. 15, n. 2, p. 291-334, June 1989.

ZGARNI, I.; HALIOUI, K.; ZEHRI, F. Do the Characteristics of Board of Directors Constrain Real Earnings Management in Emerging Markets? - Evidence from the Tunisian Context. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, v. 13, Issue 1, Jan. 2014.

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO DOS GASTOS PÚBLICOS MUNICIPAIS: ANÁLISE NOS MUNICÍPIOS DA 31º SECRETARIA DE ESTADO DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL DE ITAPIRANGA/SC

Ângela Teresinha Friedrich

Bacharel em Ciências Contábeis – Faculdade de Itapiranga (FAI)
angelatfri@hotmail.com

Vilson Söthe

Graduação em Ciências Contábeis – Faculdades de Itapiranga (2006) e Pós-Graduação *Lato Sensu*: Especialização em Planejamento Tributário – Faculdades de Itapiranga (2009). Professor – Faculdades de Itapiranga, sócio-cotista da empresa de contabilidade Conceito Consultoria Ltda., diretor e responsável técnico da empresa V&S Assessoria e Consultoria S/C Ltda. com atuação predominante em órgãos do poder público. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Contabilidade e Finanças Públicas.
vilsoethe@brturbo.com

Ana Paula Matte

Graduanda em Ciências Contábeis – Faculdades de Itapiranga (FAI).
anapaula.matte@live.com

Resumo:

O trabalho objetiva analisar a importância do sistema de controle interno para a gestão dos gastos Públicos nos municípios da 31ª Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Itapiranga – SDR. Quanto à sua natureza, a pesquisa caracteriza-se como teórico-empírico. Na abordagem caracteriza-se como qualitativa. Nos objetivos, é caracterizada como descritiva; quanto aos procedimentos, é de levantamento. A população do estudo são os municípios do Estado de Santa Catarina. A amostra foram os cinco municípios da 31ª SDR de Itapiranga. A pesquisa evidencia que a maior dificuldade do funcionamento do sistema de controle interno é o pouco interesse do Prefeito e Secretários Municipais.

Palavras-chave:

Administração pública. Sistema de Controle Interno. Efetivo funcionamento.

1 INTRODUÇÃO

A administração pública, principalmente nas últimas décadas, tem passado por inúmeras e importantes mudanças. Entre estas mudanças, aparece com destaque a exigência de implantação de sistema de controle interno nas estruturas administrativas públicas (MARION, 1998).

Além de todas as exigências legais, há necessidade premente de a administração pública fazer frente às crescentes demandas da sociedade e atender aos serviços públicos, que são de sua obrigação, tais como a saúde, a educação, a segurança, a cultura e outros serviços que vêm ao encontro do bem-estar da coletividade (SLOMSKI, 2008). Nessa tarefa, insere-se o sistema de controle interno como parceiro do administrador e como órgão auxiliar na consecução dos serviços públicos com maior eficiência, permitindo ao administrador público maior zelo com o acontecimento público.

A administração pública é um sistema que envolve as funções responsáveis com o objetivo de coordenar de modo adequado os interesses da sociedade, obedecendo aos princípios da gestão pública: legalidade, moralidade, impessoalidade, eficácia e publicidade (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar o sistema de controle interno para a gestão dos gastos públicos nos municípios da 31^a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Itapiranga/SC.

Como objetivos específicos, o estudo se propõe a: a) verificar se está implantado o sistema de controle interno na estrutura organizacional dos municípios de acordo com a legislação vigente; b) identificar as vantagens do controle interno para a eficiência e o aprimoramento das ações e atividades da administração pública; c) verificar se as recomendações e/ou sugestões apresentadas pelo sistema de controle interno são efetivamente utilizadas pelo gestor para o aprimoramento das ações e atividades da administração; d) analisar o efetivo cumprimento das funções atribuídas ao controle interno e os fatores que mais dificultam o seu funcionamento.

A importância da pesquisa consiste em realizar sua contribuição teórica, mediante o entendimento de que as informações relacionadas à administração pública são provedoras do bem-estar comum, a partir da efetivação das políticas públicas, aparecendo com destaque o papel do controle interno na gestão dos recursos públicos municipais.

O exercício da cidadania plena está relacionado com o conhecimento que os sujeitos têm acerca do que lhes é direito e dever. Portanto, expor a

função e a importância de um controle interno na administração pública pode se tornar um instrumento para formar cidadãos críticos e conscientes de sua realidade.

O trabalho está estruturado em cinco seções. A primeira seção trata da introdução, contextualizando a administração pública e o tema controle interno, contemplando ainda o objetivo geral, objetivos específicos e a justificativa do trabalho. Na segunda seção, é apresentada a fundamentação teórica do trabalho. A terceira seção apresenta a descrição dos métodos e os procedimentos da pesquisa. Na quarta seção, apresentam-se os resultados obtidos na análise e interpretação dos dados. Por último, na quinta seção, são apresentadas as conclusões e considerações finais da pesquisa e recomendações para futuros trabalhos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, são apresentados os embasamentos teóricos do trabalho, com breve revisão sobre os conceitos de administração pública e seus princípios. Em seguida, uma análise sobre orçamento público, receitas, despesas públicas, este como sendo de fundamental importância no processo de planejamento da gestão pública. Destaca-se ainda a fase do ciclo orçamentário que trata do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que alcançaram maior importância e valorização com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Finalizando a seção, é contextualizado o sistema de controle interno, focando e ampliando especialmente na importância do sistema de controle interno para a gestão dos gastos públicos municipais.

2.1 Administração Pública

Administração pública é um sistema que envolve diversos órgãos que prestam serviços com objetivo de satisfazer a coletividade, ou seja, a população que a ela paga seus impostos (ANGÉLICO, 1994).

As normas legais que precisam ser observadas na gestão dos recursos públicos, as quais servem como diretrizes para elaborar novas normas, bem como para a condução do trabalho do administrador público, encontram amparo e origem na Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (SOUZA, 2008).

Consequentemente, a administração pública, em nome do Estado, tem como função cumprir os comandos normativos, de maneira exclusivamente pública.

2.2 Orçamento Público

O orçamento público foi criado para controlar as atividades financeiras do governo, pois é por meio desta padronização que os órgãos podem fiscalizar todas as ações do Poder Executivo. Com o objetivo de tornar o orçamento público eficiente e alcançar eficácia desse controle, faz-se necessário vinculá-lo a alguns princípios orçamentários e à aprovação feita pelo Congresso (ANGÉLICO, 1994).

O orçamento público tem seu fundamento na Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.

A principal função do orçamento é organizar as ações e definir os recursos para assim materializar o planejamento. Todo governante se apresenta ao povo em busca de voto com um discurso profundo evitar e resolver problemas que possam atingir a sociedade. Quando eleito, este discurso deve se transformar em programa de governo que é denominado Plano Plurianual (CASTRO, 2010).

De acordo com Araújo e Arruda (2004, p. 68), os princípios orçamentários são “fundamentos que normatizam a instituição orçamentária, proporcionando-lhe consistência, principalmente no que se refere ao controle pelo poder legislativo”.

Os princípios básicos para a elaboração do orçamento estão pré-definidos na Lei 4.320, de 10 de março de 1964, aparecendo como destaque os princípios de unidade, universalidade e anualidade, conforme estabelece o seu artigo 2º, “A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade” (BRASIL, 1964).

Conforme Angélico (1994, p. 41, grifo nosso), quanto ao “*princípio da unidade*, o orçamento deve constituir uma só peça, compreendendo as receitas e as despesas do exercício, de modo a demonstrar, pelo confronto das duas somas, se há equilíbrio, saldo ou déficit”.

Pelo princípio da universalidade, é imprescindível que se englobe no planejamento e orçamento todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles, se deva cumprir a Lei 4.320/64 (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2004).

O princípio da exclusividade, de acordo com Angélico (1994, p. 40), disposto no § 8º do artigo 165 da CF/88, indica que a lei orçamentária “não conterá matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa”.

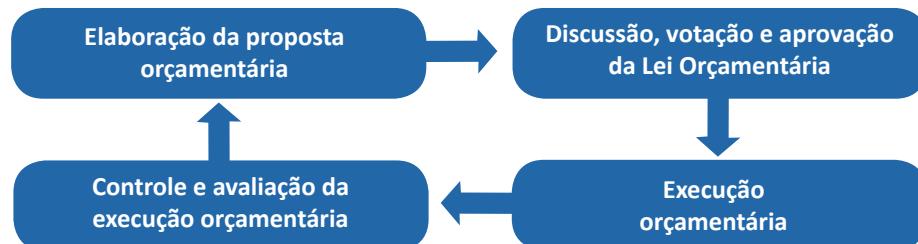
2.3 Ciclo Orçamentário

De acordo com Kohama (2009, p. 43), o ciclo orçamentário é “a sequência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário”, as quais se repetem em períodos anteriormente fixados em lei.

Conforme Slomski (2008, p. 38, grifo nosso.), o ciclo orçamentário é composto por:

Elaboração: competência do Poder Executivo, em que, com base na LDO, são fixados os objetivos para o período, levando em conta as despesas correntes já existentes e aquelas a serem criadas. *Estudo e Aprovação*: competência do Poder Legislativo, em que os representantes do povo, vereadores, deputados, senadores, aprovam e/ou emendam. *Execução*: Fase em que é realizado aquilo que fora previstos nos projetos e atividades da referida Lei do Orçamento. *Avaliação*: Essa fase, apesar de prevista, raramente é de fato realizada, pois, normalmente, ao se encerrar o exercício financeiro, o executivo toma as iniciativas para iniciar a execução do novo orçamento, e assim, poucos recursos são destinados à avaliação do orçamento encerrado, naquilo que se refere a sua execução.

Figura 1 – Diagrama do Ciclo Orçamentário



Fonte: Giacomoni (2005, p. 194).

O ciclo orçamentário corresponde ao processo que inicia com a concepção de propostas para o orçamento, audiências públicas, discussão e aprovação, execução e avaliação dos resultados alcançados.

2.3.1 PLANEJAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O planejamento na administração pública está previsto na Constituição Federal de 1988 e obedece a algumas formalidades. Tem início com o Plano Plurianual (PPA), as Leis Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Para Castro (2010, p. 25), planejamento é “a função que determina, antecipadamente, quais objetivos atingir e o orçamento, as ações a empreender para alcançá-las”. Daí a importância de a administração pública ter um mecanismo efetivo de gestão, pois é a maneira de alcançar melhores resultados ou resultados mais eficazes.

O planejamento é subdividido em três níveis: estratégico – é o planejamento mais amplo e abrangente da entidade; tático – é o planejamento em nível departamental e operacional – é o planejamento para cada tarefa ou atividade, ação (CASTRO, 2010).

2.3.1.1 PLANO PLURIANUAL

O *plano plurianual* é plano de médio prazo, é por meio dele que se busca ordenar as ações do governo, isto de acordo com o que dispõe o § 1º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988, “estabelecerá de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes” (BRASIL, 1988).

Conforme Araújo e Arruda (2004, p. 76), o *plano plurianual* é uma lei que abrange os Poderes na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios e o projeto do plano plurianual é “elaborado pelo Poder Executivo no primeiro ano do governo, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato governamental subsequente”. A lei que constituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal, estadual e municipal para as despesas de capital e outras para os programas de duração continuada (SLOMSKI, 2008).

Com o aumento da população e o desenvolvimento da cidade, as necessidades do povo aumentam. Assim, para atender às ampliações dos serviços públicos serão reclamados mais serviços públicos. Uma finalidade do controle interno é acompanhar a execução das metas do plano plurianual, buscando justificativas quando não houver atingimento destas, bem como deverá sugerir medidas a serem adotadas pela Administração Pública (SOUZA, 2008).

2.3.1.2 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), conforme a Constituição Federal de 1988, estabelece o planejamento e as metas da administração pública e dispõe também as orientações para elaboração da Lei Orçamentária Anual, e esta trata da importância de as contas públicas estarem em equilíbrio. Após sua aprovação, as metas fiscais passam a ser compromisso da administração pública.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é um instrumento pelo qual são deliberadas as metas e prioridades para o ano seguinte, a partir das metas e objetivos propostos no Plano Plurianual.

Com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, cabe à LDO Municipal, de acordo com seu artigo 4º, dispor sobre o que rege o § 2º do artigo 165 da Constituição Federal e ainda dispor o que segue:

- equilíbrio entre receitas e despesas;
- critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas no artigo 9º e no inciso II do § 1º do artigo 3º;
- normas relativas ao controle de custos à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Para Kohama (2009, p. 37), “juntamente com a LDO integram-se as metas fiscais, que estabelecerão as metas para o ano”, em cujo anexo deverá conter os “Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes

e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as provisões a serem tomadas, caso se concretizem” (BRASIL, 2000).

2.3.1.3 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

A Lei Orçamentária Anual (LOA) tem como objetivo realizar as ações anteriormente planejadas no Plano Plurianual (PPA), juntamente da Lei de Diretrizes Orçamentárias e as normas impostas na Lei de Responsabilidade Fiscal (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

A elaboração e a proposição do projeto da Lei Orçamentária Anual é de responsabilidade do Poder Executivo, conforme as determinações da lei orgânica do município, e, posteriormente, devem ser enviadas para análise e aprovação do Poder Legislativo.

Na administração pública, o controle interno tem a função de cumprir com o que prevê a legislação, e ainda observar o cumprimento do que prevê o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, bem como servir de meio informativo e adotar medidas corretivas (MEIRELLES, 2009).

2.4 Controle Interno

O controle interno é o setor responsável pela realização de trabalho preventivo, para evitar que o gestor público tenha futuros problemas com auditorias externas, aparecendo como forma de acompanhar todas as atividades desenvolvidas, fazendo valer os princípios da administração pública e evitando que se faça algo que não esteja amparado legalmente.

Souza (2008, p. 60) conceitua controle interno como sendo um “instrumento obrigatório que auxilia na Gestão Pública e atua de forma preventiva na detecção de irregularidades”, evitando, assim, gastos públicos exagerados e desnecessários.

Controle interno na administração pública tem como objetivo trabalhar em conjunto com o gestor público. O resultado dessa boa relação é uma maneira de proteger tanto o gestor público quanto os interesses da população (CASTRO, 2010).

Castro (2010, p. 292) descreve que o gestor municipal que usufrui de bom exercício de um controle interno “garante que os objetivos da ad-

ministração sejam alcançados e que este processo seja conduzido de forma que evite desperdícios, erros e desvios de recursos públicos”.

Araújo e Arruda (2004, p. 13) conceituam controle na administração pública como sendo a “atribuição de acompanhamento, vigilância, verificação, orientação e correção que um poder, órgão ou agente público exerce sobre a atuação de outro ou sobre sua própria atuação”.

O sistema de controle interno é mantido pelos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, de forma integrada. Tem como finalidade, conforme previsto no artigo 74, inciso I a IV, da Constituição de 1988: “[...] avaliar o cumprimento das metas; [...] comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficiência e eficácia; [...] exercer o controle externo das operações de crédito; [...] apoiar o controle externo no exercício de sua missão” (BRASIL, 1988).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa foi realizada fundamentalmente em livros científicos de administração pública e na legislação. A pesquisa de campo foi realizada por meio de entrevista e outros documentos que o entrevistado poderá disponibilizar ao entrevistador.

Quanto à natureza, a referida pesquisa caracteriza-se como teórico-empírico, porque além dos dados primários, utilizou a coleta de dados secundários.

Para Rampazzo e Corrêa (2008, p. 66), a “pesquisa teórica, nada mais é do que a consulta de livros sobre determinado assunto, repassando, portanto, ao pesquisador informações e dados”.

A pesquisa, quanto à abordagem do problema, caracteriza-se como qualitativa. Para Chizzotti (2003 *apud* RAMPAZZO; CORRÊA, 2008, p. 71), a pesquisa qualitativa fundamenta-se em dados “coligados nas interações interpessoais, na coparticipação das situações dos informantes, analisadas a partir de significação que estes dão aos seus atos”.

Esta pesquisa é caracterizada como descritiva, e segundo Andrade (2003, p. 124), neste tipo de pesquisa, “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, [...] sendo que é a técnica padronizada da coleta de dados, realizada principalmente por meio de questionários e da observação sistemática”.

Quanto à técnica da coleta de dados, utilizou-se o questionário, que é conceituado por Ruiz (2009, p. 51):

[...] na técnica do questionário, o informante escreve ou responde por escrito a um elenco de questões cuidadosamente elaboradas. Tem a vantagem de poder ser aplicado simultaneamente a um grande número de informantes; seu anonimato pode representar uma segunda vantagem muito apreciável sobre a entrevista.

Esta forma de pesquisa pode ser realizada sem que o pesquisador se faça presente na coleta dos dados. O questionário foi encaminhado aos respondentes e depois recolhido sem que houvesse necessidade de contato pessoal do pesquisador e entrevistado.

O questionário foi organizado em dois itens: dados pessoais e a parte específica sobre o funcionamento do Sistema de Controle Interno. O item dois do questionário continha 18 subitens pertinentes ao problema investigado. Foram distribuídos cinco questionários entre os coordenadores do controle interno dos municípios que compõem a 31^a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Itapiranga/SC, que são: Iporã do Oeste, Itapiranga, Santa Helena, São João do Oeste e Tunápolis.

Inicialmente, foi realizado contato telefônico com os profissionais; em seguida, os questionários foram enviados por meio eletrônico.

Além das características apresentadas, a pesquisa também se distingue como sendo de levantamento, pois foi aplicado questionário à população selecionada.

Utilizaram-se, para a coleta dos dados deste estudo, informações primárias e secundárias. A coleta dos dados primários foi alcançada por meio de questionário com perguntas abertas e fechadas, baseadas no questionário da obra de Fink (2008).

Os dados secundários foram extraídos de leis, decretos, internet, livros e artigos que foram consultados para o desenvolvimento da pesquisa.

Os dados foram coletados na pesquisa de campo, nos meses de setembro e outubro de 2012, nos municípios que compõem a 31^a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Itapiranga/SC, posteriormente analisados e organizados por meio de quadros, vindo a facilitar o entendimento e ampliar a análise, bem como possibilitaram melhor compreensão e interpretação dos resultados ao público interessado.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este tópico tem como objetivo apresentar os resultados obtidos durante o processo desta pesquisa monográfica.

A análise e o desenvolvimento da pesquisa envolveram os dados alcançados mediante a aplicação do questionário aos servidores responsáveis pelo sistema de controle interno dos municípios que compõem a 31^a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Itapiranga. Destaca-se que os cinco municípios pesquisados responderam ao questionário, ou seja, 100% de participação ativa.

Para melhor entendimento das perguntas aplicadas, optou-se em mencionar todas as respostas dos controladores internos, identificados nesta apresentação e análise de dados por meio de códigos atribuídos aos responsáveis pelo controle interno dos municípios pesquisados para a não identificação de seus respectivos nomes. O CI significa controle interno e a numeração significa cada um dos municípios pesquisados. Exemplo: CI 1 = controle interno 1, CI 2 = controle interno 2, e assim sucessivamente. O Quadro 1 apresenta o perfil pessoal e profissional dos controladores internos das cinco prefeituras pesquisadas.

Quadro 1 – Perfil dos coordenadores do sistema de controle interno

Controle Interno	Tempo de exercício na função de Controle Interno	Grau de Escolaridade	Curso de Formação Superior	Pós-Graduação	Especialização
CI 1	11 meses	Superior Completo	Administração	Não	
CI 2	8 anos	Superior Completo	Economia	Sim	Gerência Contábil, Auditoria e Controladoria
CI 3	10 meses	Superior Completo	Administração	Sim	Gestão de pessoas
CI 4	3 anos e 9 meses	Superior Completo	Ciências Contábeis	Não	
CI 5	10 anos e 6 meses	Superior Completo	Matemática/Física	Sim	Controladoria Pública

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação ao tempo de serviço na função de controle interno, nota-se que o menor tempo é de 10 meses e o maior tempo é de 10 anos e 6 meses de exercício na atividade. Com relação ao grau de instrução dos coordenadores do sistema de controle interno, pode-se perceber que os gestores estão preocupados em escolher profissionais bem instruídos, pois 100% dos coordenadores nomeados para gerenciar o SCI possuem o 3º grau completo. Pode-se mencionar que a maioria dos pesquisados possui formação correspondente à área de atuação, sendo em administração, economia e ciências contábeis, pois esses cursos abordam questões sobre administração pública.

Na parte específica do questionário da pesquisa, inicialmente, buscou-se verificar a forma de vínculo empregatício dos coordenadores do sistema de controle interno com as prefeituras. Esta situação está demonstrada no Quadro 2.

Quadro 2 – Vínculo empregatício dos coordenadores SCI com as prefeituras

	CI 1	CI 2	CI 3	CI 4	CI 5
Servidor ocupante de outro cargo de provimento efetivo designado para o exercício da coordenação de Controle Interno;					
Servidor ocupante de cargo de provimento em comissão, designado para o exercício da coordenação do Sistema de Controle Interno;	X		X	X	
Servidor concursado exclusivamente para o exercício da coordenação do Sistema de Controle Interno;		X			X
Outros (especificar).					

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado do Quadro 2 mostra que o vínculo empregatício que prevalece entre os coordenadores do sistema de controle interno e as respectivas prefeituras é por meio de cargo comissionado, pois representam 60% dessas nomeações, enquanto os servidores efetivos municipais concursados exclusivamente para este cargo representam apenas 40%.

Quanto ao quesito de satisfação em atuar na função de controlador interno, CI 1, CI 2, CI3 e CI 4 gostam de atuar como controle interno, e CI 5 gosta em parte.

Em relação à capacitação dos controladores internos, CI 1 e CI 4 responderam que não, e CI 2, CI 3 e CI 5 responderam que sim. Segundo os relatos escritos obtidos, percebe-se que nem todos fizeram alguma capacitação específica para atuar na função.

Quanto à importância da implantação do sistema de controle interno na administração pública, 100% dos coordenadores entrevistados responderam que a acham muito importante e necessária na organização governamental.

Com base nas exigências estabelecidas na legislação superior e nas normas do CFC, buscou-se identificar se todos os municípios pesquisados possuem legislação própria instituindo e estruturando o sistema de controle interno. Segundo os dados obtidos, todos os municípios possuem legislação própria instituindo e estruturando o seu sistema de controle interno.

O próximo questionamento feito aos entrevistados teve o objetivo de avaliar o autoconhecimento em relação ao tema controle interno. CI 1, CI 4 e CI 5 avaliam ser regular, e CI 2 e CI 3 avaliam ser avançado.

Em relação ao pleno conhecimento das normas vigentes que tratam do tema controle interno, CI 1 tem conhecimento integral, e CI 2, CI 3, CI 4 e CI 5 têm conhecimento parcial.

Perguntou-se a opinião dos entrevistados sobre a importância que os gestores têm dado ao sistema de controle interno; CI 1 respondeu que se tem dado muita importância, CI 2, CI 4 e CI 5 responderam que se tem dado pouca importância, e CI 3 respondeu como sendo regular. Isto demonstra falta de empenho e colaboração por parte dos gestores públicos.

Buscou-se verificar como é realizado o planejamento das atividades desenvolvidas pelo sistema de controle interno. De forma resumida, CI 1 e CI 2 têm planejamento mensal, CI 3, diário, CI 4 não respondeu e CI 5 tem planejamento anual.

No Quadro 3, pode-se verificar a forma que os controladores internos utilizam para registrar os trabalhos desenvolvidos pelo órgão de coordenação do sistema de controle interno.

Quadro 3 – Formalização dos trabalhos desenvolvidos SCI

Controle Interno	Como são formalizados os trabalhos desenvolvidos
CI 1	Relatórios; recomendações
CI 2	Relatórios; atas; recomendações e outros (comunicação interna, ofícios)
CI 3	Relatórios
CI 4	Relatórios
CI 5	Relatórios e Recomendações

Fonte: Dados da pesquisa.

Como se verifica, todos os controladores internos utilizam os relatórios como principal forma de formalizar seus trabalhos. Destaca-se ainda que três entrevistados, além de relatórios, formalizam recomendações dos trabalhos realizados.

Em seguida, perguntou-se sobre a efetiva utilização pelos administradores públicos das recomendações e/ou sugestões apresentadas pelo órgão de coordenação do sistema de controle interno visando ao aprimoramento das ações e atividades administrativas, e, como resultado, as recomendações e/ou sugestões apresentadas são utilizadas parcialmente pelos administradores.

Em relação à avaliação do funcionamento do sistema de controle interno no município, CI 1, CI 2, CI 3 e CI 4 responderam que é bom, e CI 5 respondeu ser regular.

No que diz respeito ao nível de conhecimento técnico específico do órgão de coordenação do Sistema de Controle Interno, CI 1, CI 2, CI 3 e CI 4 avaliaram ser bom, e CI 5 avaliou ser regular.

Na questão seguinte, os entrevistados foram indagados se realizam auditorias de forma aprofundada e periódica nas unidades e órgãos setoriais mais suscetíveis a erros, desvios e desperdícios, de modo a verificar a observância da legislação pertinente, em especial a Lei 4.320/64, Lei Federal 8.666/93 e a Lei Complementar 101/00, bem como a observância dos princípios da administração pública, esculpidos no artigo 37 da CF/88. Os dados das respostas estão apresentados no Quadro 4.

Quadro 4 – Realização de auditorias pelo SCI

Controle Interno	O Controle Interno realiza auditorias aprofundadas e periódicas
CI 1	Sim, periodicamente
CI 2	Não se realiza auditoria propriamente
CI 3	Raramente
CI 4	Sim, periodicamente
CI 5	Raramente

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se verifica, CI 1 e CI 4 responderam que realizam auditorias periodicamente, CI 3 e CI 5 disseram que raramente e CI 2 respondeu que não realiza auditoria propriamente e justificou sua resposta afirmando que “não realiza auditoria, *mas todos os atos são acompanhados com orientações, quando necessário*”.

Quanto ao grau de importância dos fatores que mais dificultam o funcionamento do sistema de controle interno no município, os dados das respostas estão apresentados de forma resumida no Quadro 5.

Quadro 5 – Resumo das respostas dos fatores que mais dificultam o funcionamento do SCI

CI 1	CI 2	CI 3	CI 4	CI 5
1-Pouco tempo	1-Falta de capacitação técnica	1-Falta de autonomia	1-Falta de autonomia	1-Pouco tempo
2-Falta de suporte técnico	2-Pouco interesse da administração	2-Falta de suporte técnico	2-Falta de capacitação técnica	2-Falta de autonomia
3-Inadequada estrutura física	3-Remuneração não condizente	3-Pouco tempo	3-Pouco interesse da administração	3-Remuneração não condizente
4-Falta de apoio dos servidores	4-Falta de apoio dos servidores	4-Pouco interesse da administração	4-Falta de suporte técnico	4-Pouco interesse da administração
5-Falta de capacitação técnica	5-Falta de suporte técnico	5-Falta de apoio dos servidores	5-Falta de apoio dos servidores	5-Falta de capacitação técnica

6-Pouco interesse da administração	6-Pouco tempo	6-Inadequada estrutura física	6-Remuneração não condizente	6-Falta de apoio dos servidores
7-Falta de autonomia	7-Inadequada estrutura física	7-Falta de capacitação técnica	7-Pouco tempo	7-Falta de suporte técnico
8-Remuneração não condizente	8-Falta de autonomia	8-Remuneração não condizente	8-Inadequada estrutura física	8-Inadequada estrutura física
9-Não respondeu	9-Não respondeu	9-Não respondeu	9-Não respondeu	9-Não respondeu

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o estabelecimento dos maiores dificultadores do funcionamento do sistema de controle interno nos municípios, fez-se a seleção dos mais apontados em ordem crescente de um a quatro. Esses fatores são elencados a seguir:

- Pouco interesse da alta administração, prefeito e secretários municipais (quatro indicações);
- Pouco tempo para o desenvolvimento das atividades de controle interno, falta de suporte técnico e jurídico e falta de autonomia do órgão de coordenação do sistema de controle interno para o exercício de suas atribuições (três indicações);
- Falta de capacitação técnica dos membros integrantes do órgão de coordenação do sistema de controle interno; remuneração recebida não é condizente com as responsabilidades assumidas pelos integrantes do órgão de coordenação do sistema de controle interno; e falta de apoio e colaboração dos servidores em geral (duas indicações);
- Estrutura física e material insuficiente para o desenvolvimento das atividades (uma indicação).

Na questão seguinte, buscou-se identificar junto aos entrevistados, em ordem crescente de grau de importância, por meio de um rol de quesitos apresentados, os fatores considerados facilitadores do funcionamento do sistema de controle interno. Os dados das respostas estão apresentados de forma resumida no Quadro 6.

Quadro 6 – Fatores facilitadores do funcionamento do SCI

CI 1	CI 2	CI 3	CI 4	CI 5
1-Autonomia	1-Capacitação técnica adequada	1-Disponibilidade de tempo	1-Autonomia	1-Estrutura física adequada
2-Remuneração condizente	2-Apoio da administração	2-Autonomia	2-Apoio da administração	2-Remuneração condizente
3-Apoio da administração	3-Remuneração condizente	3-Apoio da administração	3-Capacitação técnica adequada	3-Apoio da administração
4-Disponibilidade de tempo	4-Apoio dos servidores	4-Apoio dos servidores	4-Apoio dos servidores	4-Apoio dos servidores
5-Capacitação técnica adequada	5-Autonomia	5-Capacitação técnica adequada	5-Remuneração condizente	5-Disponibilidade de tempo
6-Apoio dos servidores	6-Disponibilidade de tempo	6-Estrutura física adequada	6-Disponibilidade de tempo	6-Autonomia
7-Estrutura física adequada	7-Estrutura física adequada	7-Remuneração condizente	7-Estrutura física adequada	7-Capacitação técnica adequada
8-Não respondeu				

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com dados expostos no Quadro 6 e para o estabelecimento dos maiores facilitadores do funcionamento do sistema de controle interno nos municípios, foi feita a seleção dos quatro mais apontados pelos entrevistados, em ordem crescente um a quatro. Esses fatores são elencados a seguir:

- Apoio da alta administração, prefeito e secretários municipais (cinco indicações);
- Colaboração e apoio dos servidores em geral (quatro indicações);
- Autonomia do órgão de coordenação do sistema de controle interno para o exercício de suas atribuições; e remuneração recebida é justa e condizente com as responsabilidades assumidas pela coordenação do sistema de controle interno (três indicações);

- Capacitação técnica adequada e suficiente do órgão de coordenação do sistema de controle interno; e disponibilidade de tempo suficiente e adequada para o desenvolvimento das atividades de controle interno (duas indicações).

Como última questão, foi proporcionado aos entrevistados espaço para livre manifestação, sendo destinado para a abordagem de qualquer aspecto atinente ao tema *"O funcionamento do sistema de controle interno no município"*. CI 1 e CI 4 não responderam; para o CI 2, com certeza o sistema de controle interno no município é necessário e importante, e muito se avançou nesse curto espaço de tempo em que se implantou e efetivamente se colocou em prática seu trabalho, dedicação e conhecimento.

Segundo o CI 3, o trabalho do controlador interno é primordial numa instituição pública, mas sua atribuição é imensa, não conseguindo desenvolver um trabalho englobando todas as atividades, e que deveria ter alguém do suporte técnico auxiliando para assim agilizar e desburocratizar mais o serviço público. Já o CI 5 entende que o sistema de Controle Interno está sendo confundido com o servidor na função de Controlador Interno, que são duas definições bem distintas. Geralmente, nos municípios, o controlador interno deve ser também o sistema, pois, na verdade, de uma ou de outra forma, todos os servidores municipais deveriam fazer parte do sistema de controle interno.

Muitos autores da área contábil realizam constantes estudos referentes à importância do controle interno e a qualidade na qual o trabalho é desenvolvido, visando melhorar o gerenciamento das contas públicas. Assim, por base, analisou-se o trabalho *"O Controle Interno na gestão pública municipal: Estudo de caso na Prefeitura de Itaporanga – PB"*, de autoria de Cristiane de Oliveira Souza e Luzivalda Guedes Damascena, no qual, em relação à capacitação específica para o desenvolvimento das atividades de controle interno, constatou-se praticamente inexistente. A entrevistada mesma relatou que não possuía cursos e nem treinamentos específicos, possuindo apenas o ensino médio, porém, consegue atender satisfatoriamente às exigências do controle. Já o presente estudo constatou que 60% dos entrevistados realizaram capacitação específica para atuar na função e 40% não fizeram qualquer capacitação, assim, 80% dos respondentes consideraram o seu conhecimento técnico bom, e 20%, regular. Vale ressaltar que o conhecimento técnico, o nível de escolaridade e o domínio de metodologias de trabalho são fatores essenciais para o exercício das funções de controle interno (SOUZA; DAMASCENA, 2012).

Já com relação à importância/necessidade da implantação do sistema de controle interno na administração pública, ambos os estudos apontaram que a implantação de um sistema de custos é extremamente importante, tanto para atender às exigências e recomendações do TCE, já que ajudaria no momento das auditorias externas, mas principalmente como suporte diário na gestão municipal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desta pesquisa foi verificar a importância do sistema de controle interno para a gestão dos gastos públicos municipais dos municípios da 31^a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de Itapiranga/SC.

O primeiro objetivo específico do estudo foi verificar a efetiva implantação do sistema de controle interno na estrutura organizacional dos municípios de acordo com a legislação vigente.

Os resultados da pesquisa mostram que 100% dos municípios pesquisados possuem legislação própria instituindo e estruturando o sistema de controle interno. Todavia, a pesquisa mostra que o vínculo empregatício dos coordenadores do sistema de controle interno com as prefeituras ainda prevalece o de cargo comissionado, pois representam 60% dessas nomeações, enquanto os servidores efetivos municipais concursados exclusivamente para este cargo representam apenas 40%.

O segundo objetivo específico foi identificar as vantagens do controle interno para a eficiência e o aprimoramento das ações e atividades da administração pública. Neste quesito, a pesquisa demonstra que 100% dos coordenadores entrevistados responderam que acham muito importante e necessária na organização governamental.

O terceiro objetivo específico buscou verificar se as recomendações e/ou sugestões apresentadas pelo sistema de controle interno são efetivamente utilizadas pelo gestor para o aprimoramento das ações e atividades da administração. A pesquisa evidenciou que os gestores utilizam as recomendações e/ou sugestões apresentadas pelo sistema de controle interno, porém, de forma parcial, haja vista que 100% dos pesquisados assinalaram esta alternativaposta na questão.

Em relação ao cumprimento das funções atribuídas, os dados da pesquisa evidenciam que efetivamente estão sendo cumpridas.

Assim, a pesquisa permitiu conhecer a utilização do controle interno nas administrações municipais. Os agentes de controle internos mostraram estar envolvidos na implantação dos controles e que serão pessoas-chave no processo de transparência e eficiência da gestão pública.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. *Introdução a Metodologia do Trabalho Científico: elaboração de trabalhos na graduação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ARAUJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. *Contabilidade Pública: Da Teoria à Prática*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: Edição administrativa do texto constitucional. Brasília: Subsecretaria de Edições técnicas, 2004.

BRASIL. *Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 29 maio 2012.

BRASIL. *Lei 4.320, 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 16 mar. 2012.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FINK, R. C. *O sistema de controle interno dos municípios e as condicionantes para o seu efetivo funcionamento*. Porto Alegre: Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena, 2008. Disponível em: <http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/esgc/biblioteca_eletronica/monografias/gestao/0%20SISTEMA%20DE%20CONTROLE%20INTERNO%20NOS%20MUNICÍPIOS%20E%20AS%20CONDICIONANTES%20PARA%200%20SEU%20EFETIVO%20FUNCIONAMENTO.pdf>. Acesso em: 29 maio 2012.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Básica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RAMPAZZO, Sonia Elisete; CORRÊA, Fernanda Zanin Mota. *Desmistificando a metodologia científica: Guia Prático para a Produção de Trabalhos Acadêmicos*. Ercim: Habilis, 2008.

RUIZ, João Álvaro. *Metodologia Científica: Guia para eficiência nos estudos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008

SOUZA, Corine Sumski. *O papel do controle interno na gestão dos gastos públicos municipais*. Curitiba, 2008. Disponível em: <http://www.paranaeducacao.pr.gov.br/arquivos/file/TCC_CORINE_SUMSKI_SOUZA.pdf>. Acesso em: 31 maio 2012.

SOUZA, Cristiane de Oliveira; DAMASCENA, Luzivalda Guedes. *O Controle interno na Gestão Pública Municipal: Estudo de caso na Prefeitura de Itaporanga – PB*. 2012. Disponível em: <http://portal.virtual.ufpb.br/biblioteca-virtual/files/o_controle_interno_na_gestao_publica_municipal_estudo_de_caso_na_prefeitura_de_itaporanga_a_pb_1343917431.pdf>.

FINANÇAS PESSOAIS DOS ACADÊMICOS DA UCEFF FACULDADES

Eliane Scalabrin

Graduada em Ciências Contábeis. Instituição UCEFF Faculdades.
eliane_scalabrin@homail.com

Juliana Eliza Benetti

Mestre em Ciências Contábeis. Instituição UCEFF Faculdades.
juliana@uceff.edu.br

Resumo:

O orçamento é essencial para o controle das finanças, sendo que o conhecimento é a ferramenta fundamental a todos os indivíduos para domínio e controle das finanças. O presente artigo tem como objetivo verificar a forma como os acadêmicos da UCEFF Faculdades controlam as suas finanças pessoais. O método de pesquisa utilizado foi o indutivo, no qual a coleta de dados foi realizada por meio de um questionário, aplicado nos sete cursos de graduação da UCEFF Faculdades, em duas turmas de cada curso. O questionário aplicado possui 20 perguntas, fechadas e abertas, as quais possibilitam alcançar o objetivo traçado. A análise e a interpretação dos dados se classificam como quantitativa.

Palavras-chave:

Educação financeira. Finanças pessoais. Orçamento.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, o mercado oferece uma imensidate de produtos e serviços. Devido a tanta oferta, as pessoas acabam por vezes não controlando as suas finanças e aplicando seus recursos em produtos e serviços que se classificam como de segunda necessidade ou até mesmo desnecessários.

A intensidade do avanço tecnológico possibilita que os meios de comunicação transmitam suas informações com rapidez e agilidade, facilitando o consumo, porém a população tem carência de informações muitas vezes básicas de como administrar suas finanças e, com isso, acabam adquirindo produtos que não serão de precisão para aquele momento.

É necessário administrar o dinheiro de forma correta, satisfazendo suas necessidades, porém de maneira equilibrada, mantendo os saldos positivos no final de cada período.

A tecnologia pode ajudar nas questões de planejamento e controle, se for aplicada e utilizada de forma correta, caso contrário, irá gerar um consumo, proporcionando aos indivíduos interesses que não teriam se aplicassem as informações que recebem de forma efetiva.

Limeira (2008) define que os meios de comunicação estimulam os desejos levando os indivíduos a consumir maior quantidade de produtos supérfluos. No entanto, o controle das finanças pessoais depende somente do indivíduo, ele deve estar disposto a se organizar e ter um controle de seus gastos.

Segundo Günther (2008), quando as finanças pessoais se encontram controladas, os indivíduos estão bem consigo mesmos, assim as pessoas buscam cada vez mais obter melhor qualidade de vida, aperfeiçoando o controle de seus gastos.

A partir do momento que tiver um planejamento e controle de gastos, o dinheiro pode ser aplicado de maneira que gere melhorias na qualidade de vida das pessoas.

Contudo, Cerbasi (2003) afirma que as pessoas não possuem uma boa qualidade de vida porque cometem erros, e isso ocorre porque *elas* não fazem planos para suas finanças.

É necessário que as pessoas adquiram o hábito de planejar e controlar seus gastos, de poupar, e assim realizar investimentos, se disciplinando, seguindo princípios pré-estabelecidos, os quais ajudaram no desenvolvimento profissional e pessoal.

O objetivo deste trabalho é verificar de que forma os acadêmicos da Uceff Faculdades, dos cursos de Administração, Arquitetura e Urbanismo, Ciências Contábeis, Engenharia Civil, Engenharia de Produção, Engenharia Mecânica e Redes de Computadores, controlam as suas finanças pessoais.

Esta pesquisa justifica-se pela importância que o controle pessoal representa para os acadêmicos da Uceff Faculdades, pois estes devem saber aplicar as suas finanças de forma correta.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico é apresentado em três tópicos, sendo o primeiro de educação financeira, o segundo, finanças pessoais e seus planejamentos, e o terceiro, orçamento.

2.1 Educação Financeira

Para Pereira (2001 *apud* BITENCOURT, 2004), a educação financeira é uma capacidade do indivíduo, seja emocional ou intelectual, não apenas o conhecimento propriamente sobre as finanças, mas suas respectivas taxas e conhecimentos sobre o assunto.

Jacob, Hudson e Bush (2000 *apud* LANA; LIZOTI; SIMAS, 2012) definem a educação como um conhecimento, um entendimento sobre determinado assunto, e a financeira como sendo todas as atividades que estão relacionadas ao dinheiro, preparando um controle de suas finanças e posteriormente podendo realizar uma aplicação dos recursos.

Costa (2004, *apud* LANA; LIZOTI; SIMAS, 2012) traz que é importante que os consumidores saibam o que é educação financeira e que esta pode ajudar, orientar e aumentar a sua renda.

Marques (2006) revela que, para obter controle, é necessário saber onde estão sendo aplicados os recursos, o que está sendo comprado, qual o valor, se é necessário comprar, e para isso é importante que seja feita uma análise, preferindo as compras à vista, para evitar até mesmos os juros excessivos e incômodos desnecessários.

Segundo Costa (2004, *apud* LANA; LIZOTI; SIMAS, 2012), para se ter sucesso financeiro, é necessário ter um controle das finanças, o qual pode proporcionar ao indivíduo uma forma de arrecadar reservas para, em al-

gum momento de necessidade, poder usufruir do recurso que se encontra disponível.

Para Weatherford (2005, p. 269, *apud* GRÜSSNER, 2007, p. 17): “Desde a invenção do dinheiro, há cerca de 3 mil anos, as pessoas disputaram-no e lutaram para consegui-lo ao máximo”.

A riqueza de um indivíduo, segundo Cerbasi (2003, p. 64), “não depende de quanto você ganha, mas de quanto gasta ou do que faz com aquilo que ganha”.

Frankenberg (1999, p. 39, *apud* BITENCOURT, 2004, p. 49) complementa essa afirmação dizendo “que poupar com sabedoria, investindo com segurança e supervisionando regularmente os ganhos, e gastar com prudência, distinguindo o essencial do supérfluo, é o lema dos vencedores”.

O dinheiro pode ser poupado ou gastado, é necessário se ter um ponto de equilíbrio entre esses dois termos (BITENCOURT, 2004).

Günther (2008) relata que nos dias de hoje grande parte da população é consumista, e seu maior intuito é comprar. Isso traz sérios problemas quando se tratam de compras a prazo, pois estas geram prestações e, consequentemente, juros. Levando esta análise em consideração, é possível perceber que os gastos podem trazer problemas no futuro, por isso é necessário um equilíbrio, que possibilitará evitar problemas financeiros.

Para Bitencourt (2004), é necessário se ter um planejamento que possa vir a garantir o sucesso de poupar, buscando não ter por base o estilo de vida de outras pessoas, e sim o seu próprio estilo.

Segundo Mallmann (2008), existe muita carência de informações sobre onde e como investir, e para os indivíduos é simples agir por impulso e comprar coisas que não são importantes, mas que compraram e futuramente irão se arrepender.

2.2 Finanças pessoais e seus planejamentos

Pires (2007) revela que as finanças pessoais têm como objetivo demonstrar as despesas que cada indivíduo possui, e visam a um controle adequado para estas. As despesas de cada indivíduo devem ser proporcionais, destacando a importância de sobrar recursos para que possam ser aplicados na poupança, gerando patrimônio e aumentando a dependência financeira. Se for preciso utilizar recursos de terceiros, é necessário cui-

dado em relação aos juros cobrados. Devem ser traçadas metas, e ter uma separação entre o querer e o poder.

Segundo Silva (2007, p. 19), “A Gestão financeira pessoal ou planejamento financeiro pessoal significa estabelecer e seguir uma estratégia precisa e dirigida para a acumulação de bens e valores que irão formar o patrimônio de uma pessoa e de sua família”.

Pires (2007, p. 13) complementa que:

Numa economia baseada em moeda e crédito, as finanças pessoais compreendem o manejo do dinheiro, próprio e de terceiros, para obter acesso às mercadorias, bem como a alocação de recursos físicos (força de trabalho e ativos pertencentes ao indivíduo) com a finalidade de obter dinheiro e crédito. Como ganhar bem e como gastar bem, em síntese, é o problema com que lidam as finanças pessoais.

Segundo Frankenberg (1999, *apud* LANA; LIZOTI; SIMAS, 2012): “Assim, pode-se afirmar que quem não possui um planejamento financeiro adequado e condizente com sua realidade é como um barco sem rumo, à deriva”.

Para possuir um planejamento eficaz das finanças, é necessário que o indivíduo comprehenda como manusear os seus recursos, utilizando as informações disponíveis. Em seguida, estas estarão controladas e o indivíduo terá mais chances de obter uma vida melhor no futuro (LANA; LIZOTI; SIMAS, 2012).

Segundo Lang (1993, *apud* MALLMANN, 2008), para se obter um bom planejamento financeiro, é necessário o desenvolvimento de estratégias que possibilitem ao indivíduo alcançar as metas e objetivos pré-estabelecidos, sobrando recurso para possíveis investimentos.

Calixto (2007, p. 22) define:

Planejamento financeiro vai muito além do controle das despesas, envolve controle de gastos, definição e revisão periódica de metas, investimentos e avaliação dos progressos que estão sendo feitos, deve ser elaborado a curto, médio e longo prazo, sendo flexível e alterado de acordo com os objetivos e expectativas de cada pessoa.

Para Nakagawa (1993, p. 48, *apud* CALIXTO, 2007, p. 23): “Planejamento é o ato de tomar decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais, e isto envolve de uma entre várias alternativas de ações possíveis”.

Para Ching, Marques e Prado (2003, p. 190), “Planejar significa decidir antecipadamente. Implica optar por uma alternativa de ação em detrimento de outras disponíveis”.

Günther (2008, p. 10) define que:

Um bom planejamento pode fazer mais pelo futuro do que muitos anos de trabalho e, em geral, é o diferencial entre sonhadores e realizadores. Com o planejamento, se passa a gastar de acordo com as possibilidades e pode-se começar a poupar também, ninguém gosta de controlar gastos, mas é importante saber que todas as pessoas têm gastos controlados, se não é pela vontade, é pela impossibilidade de crédito.

Strate (2010) revela que, no momento que houver um planejamento e um controle eficiente sobre os orçamentos, é possível proporcionar aos indivíduos melhor qualidade de vida, no entanto, isso só ocorre quando cada um souber administrar adequadamente suas finanças.

2.3 Orçamento

Segundo Zamboni (2010, p. 6):

A necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade. Os homens das cavernas precisavam prever a necessidade de comida para longos invernos; com isso desenvolveram práticas antigas de orçamento. [...] Há vestígios de práticas orçamentárias formais até mais antigas que a origem do dinheiro.

De acordo com Bornia e Lunkes (2007, p. 39): “O orçamento tem como princípio fundamental o planejamento e o controle do resultado, através do planejamento formal, da coordenação efetiva e do controle dinâmico das operações da empresa”.

Entre as principais funções do orçamento pessoal, destaca-se a que temos que fazer um controle de entrada e saída para se obter um controle

de seus recursos, comparando os resultados e proporcionando avaliação de onde estão sendo aplicados os seus recursos (BITENCOURT, 2004).

“No orçamento são definidas as necessidades e o planejamento de todos os gastos. Num programa de investimento, ele é peça fundamental e não deve ser apenas uma vaga ideia.” (GÜNTHER, 2008, p. 40)

Para Zdanowicz (2001, p. 116, *apud* OTTO, 2010), o orçamento procura avaliar e planejar o orçamento financeiro, verificando a diferença entre o valor que foi orçado e o valor realizado, com o intuito de sugerir melhorias que poderão ser utilizadas no próximo orçamento.

Segundo Hoji (2008, p. 421-422, *apud* OTTO, 2010, p. 29), “A informação gerada pelos controles sobre a utilização dos recursos fornecerá os dados necessários para a elaboração dos orçamentos dos próximos períodos, de forma concisa e o mais próximo da realidade possível”.

3 METODOLOGIA

O método utilizado para esta pesquisa é o Indutivo. “Nesse método, parte-se da observação de fatos ou fenômenos cujas causas se deseja conhecer” (GIL, 2008, p. 10)

Quanto ao nível de pesquisa, ela se classifica como exploratória. “As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.” (GIL, 2008, p. 27)

Em relação ao delineamento da pesquisa, classifica-se como levantamento ou *survey*. “As pesquisas deste tipo se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.” (GIL, 2008, p. 55)

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como quantitativa, pois, de acordo com Rampazzo e Correa (2008, p. 68), “consiste na adoção de uma lógica sistematizada unindo duas variáveis que vêm a comprovar a veracidade da hipótese”.

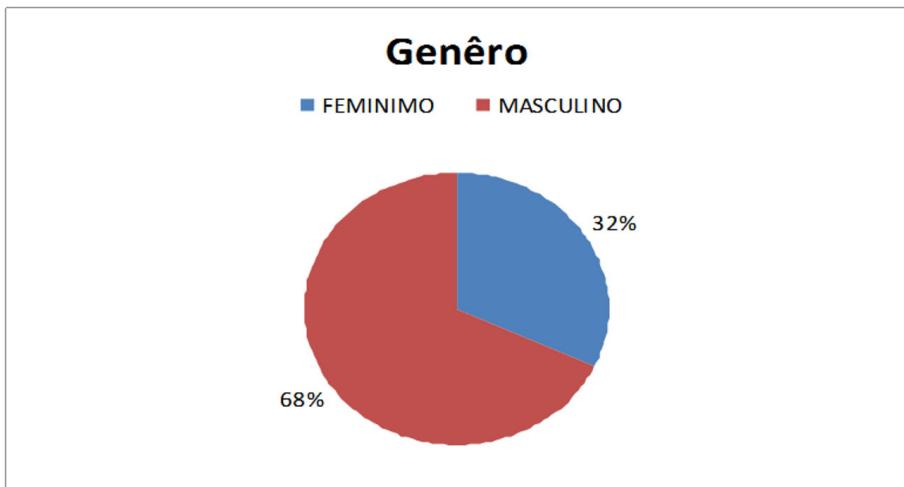
A técnica de coleta de dados utilizada nesta pesquisa foi por meio de questionário, que foi aplicado aos alunos da Uceff Faculdades no município de Chapecó/SC. O questionário possui 20 questões, abertas e fechadas, as quais foram respondidas pela amostra de 276 do universo de 1.250 acadê-

micos que realizam curso de graduação na instituição de ensino. O questionário foi aplicado em duas turmas de cada um dos sete cursos oferecidos pela instituição. Gil (2008, p. 89) afirma que “universo ou população é um conjunto definido de elementos que possuem determinadas características”. A amostra está assim dividida: 38 alunos de Administração, 24 de Arquitetura e Urbanismo, 36 de Ciências Contábeis, 55 de Engenharia Civil, 25 de Engenharia de Produção, 64 de Engenharia Mecânica e 24 de Redes de Computadores.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Dos sete cursos analisados, predomina o sexo feminino em Administração, Arquitetura e Urbanismo e Ciências Contábeis. Nas engenharias, prevalecem alunos do sexo masculino. No total, 68% são pessoas do sexo masculino e 32% são do sexo feminino, conforme Gráfico 1.

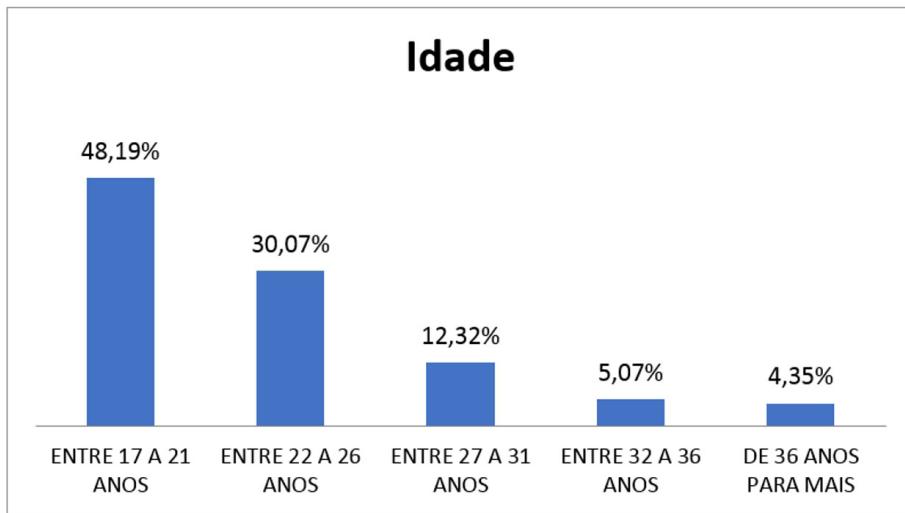
Gráfico 1 – Genêro (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da Pesquisa.

O Gráfico 2 representa a idade dos acadêmicos, em que 48,19% têm entre 17 e 21 anos, 30,07% têm entre 22 e 26 anos.

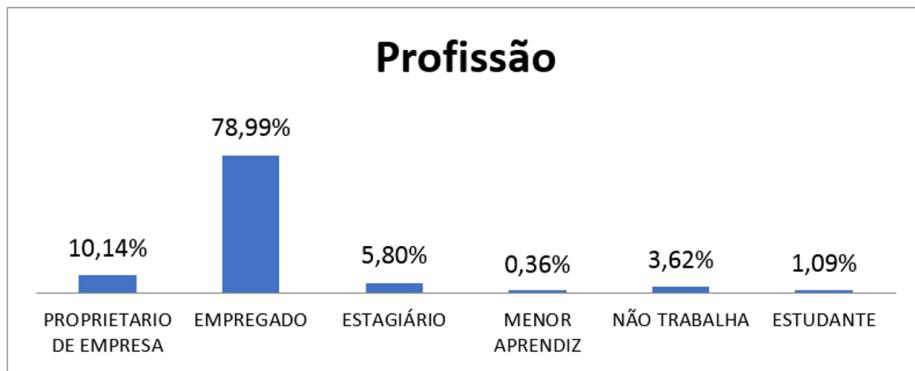
Gráfico 2 – Idade (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 3, referente às profissões, revela que a maioria dos acadêmicos é funcionário de alguma empresa, o que corresponde a 78,99%, e apenas 10,14% são donos de empresa.

Gráfico 3 – Profissão (Comparativo total dos respondentes)

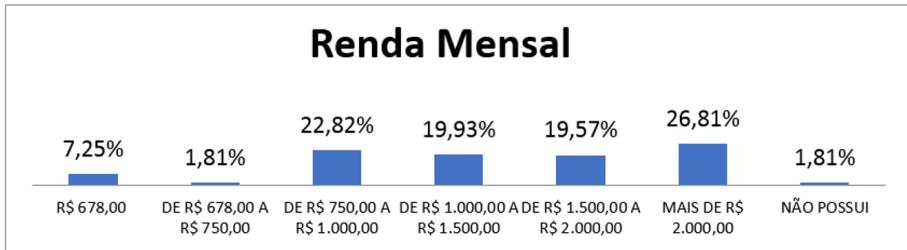


Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 4 demonstra a renda mensal dos 276 acadêmicos. A renda maior que R\$ 2.000,00 é realidade para 26,81% dos entrevistados, seguida da renda de R\$ 750,00 a R\$ 1.000,00 mensais, para 22,82%. Estes são valo-

res significativos, porém, como relata Bitencourt (2004), é necessário um equilíbrio entre o que se ganha e o que se gasta.

Gráfico 4 – Renda mensal (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 5 representa o custo com alimentação, sendo que 25,36% gastam de R\$ 100,00 a R\$ 200,00, e 22,46% gastam entre R\$ 200,00 e R\$ 300,00 mensais.

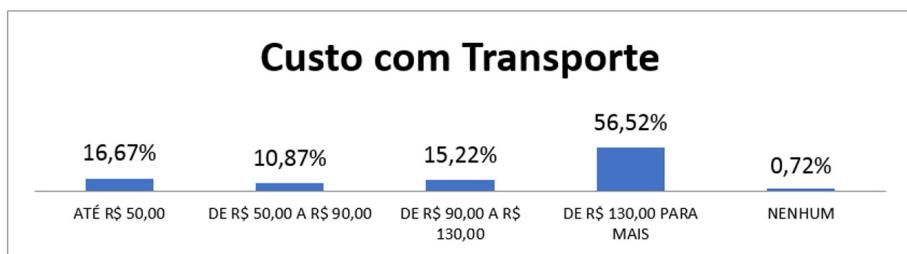
Gráfico 5 – Custo com alimentação (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 6 traz o custo com transportes, mostrando que 56,52% dos acadêmicos gastam mais de R\$ 130,00 por mês com transporte.

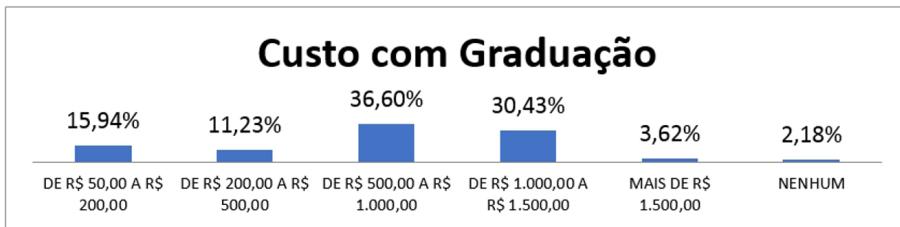
Gráfico 6 – Custo com transporte (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico 7 temos os custos com graduação, em que 36,6% dos alunos gastam entre R\$ 500,00 e R\$ 1.000,00.

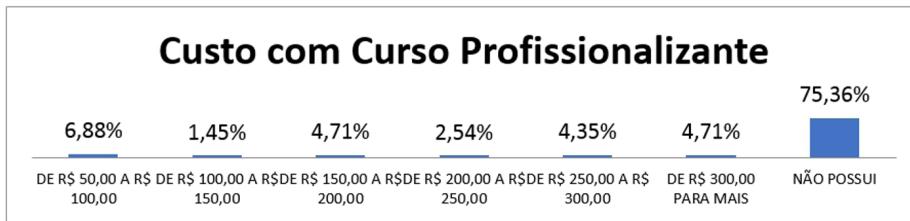
Gráfico 7 – Custo com graduação (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico 8 temos os custos com os cursos profissionalizantes, fator não aplicável à maioria (75,36%), sendo que 6,88% gastam de R\$ 50,00 a R\$ 100,00.

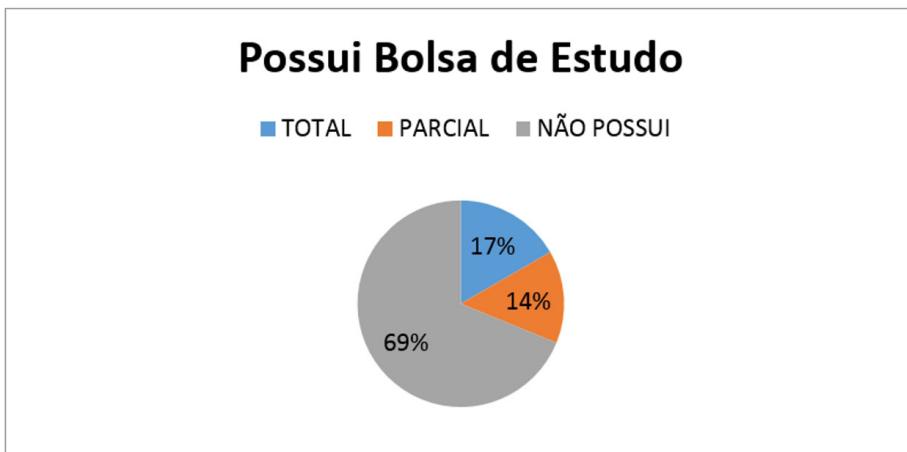
Gráfico 8 – Custo com curso profissionalizante (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 9 traz que 69% dos 276 acadêmicos não possuem bolsa de estudo, 17% possuem bolsa total e 14%, bolsa parcial. Tendo como base que a maioria não possui bolsa, é necessário ter um planejamento das finanças pessoais, como relatam Lana, Lizotí e Silva (2012).

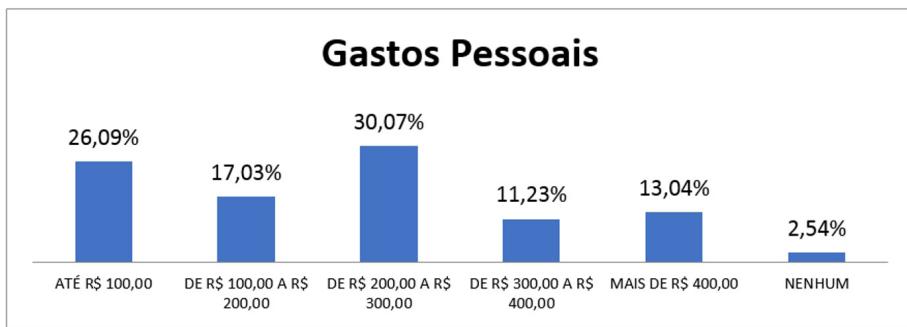
Gráfico 9 – Bolsa de estudo (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 10 demonstra que 30,07% gastam de R\$ 200,00 a R\$ 300,00, e 26,09% gastam até R\$ 100,00. Observando esses dados, é necessário se ter um planejamento para observar as melhores alternativas antes de comprar, como relatam Ching, Marques e Prado (2003).

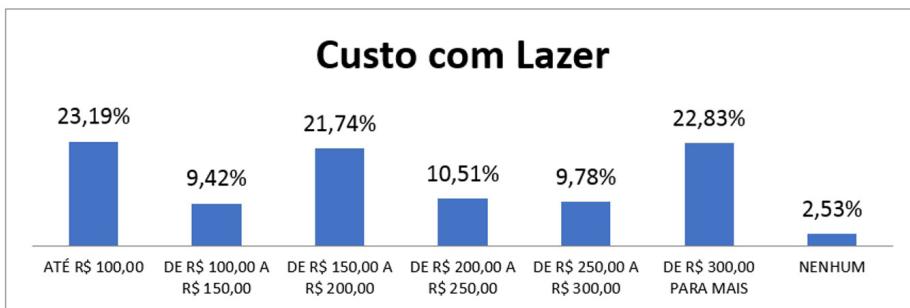
Gráfico 10 – Gastos pessoais (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico 11, relativo aos custos com lazer, vê-se 22,83% gastam mais de R\$ 300,00, e 23,19% gastam até R\$ 100,00 mensais.

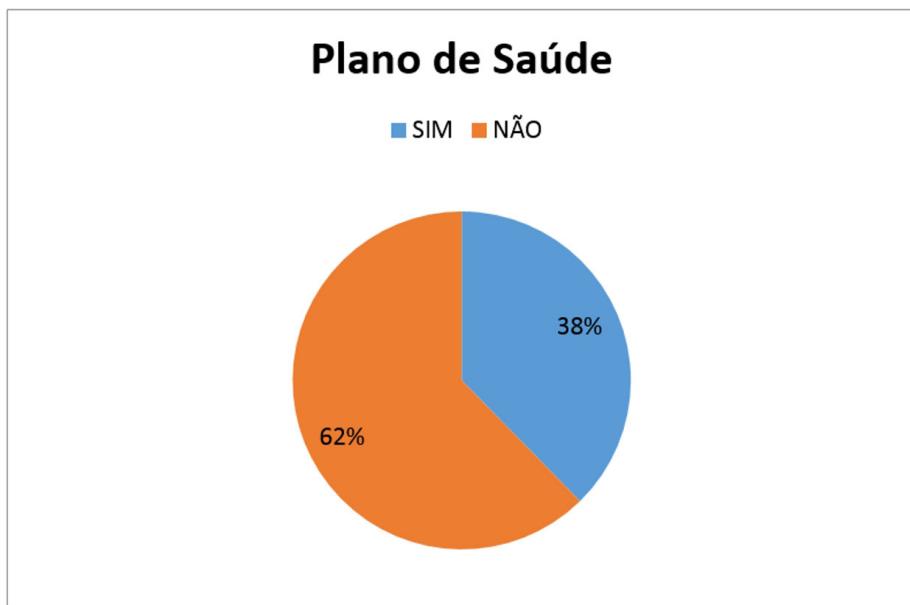
Gráfico 11 – Gasto com lazer (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico 12 é demonstrado que 62% não possuem convênio, e que somente 38% possuem plano de saúde.

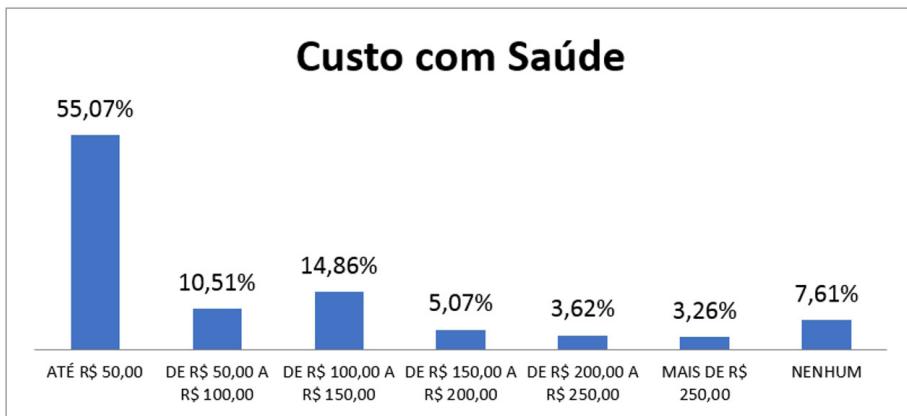
Gráfico 12 – Plano de saúde (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

Os custos com saúde têm sua maior proporção em 55,07% que gastam mensalmente até R\$ 50,00 como demonstrado no Gráfico 13.

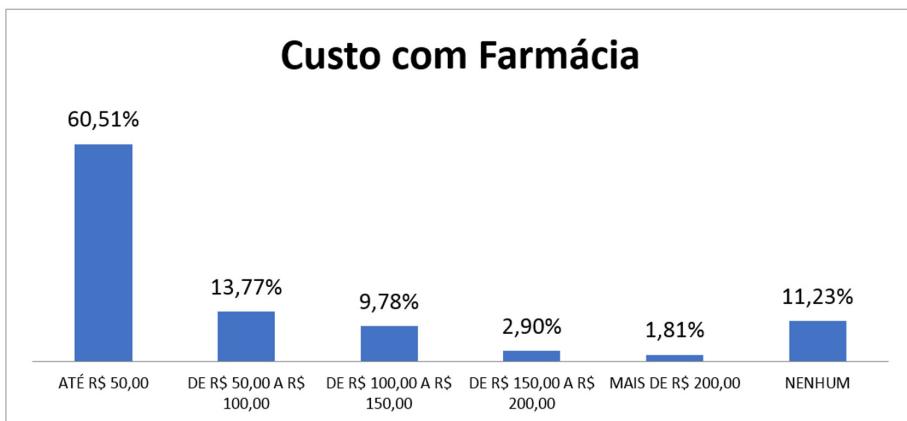
Gráfico 13 – Custo com saúde (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 14 disponibiliza que 60,51% gastam o valor de R\$100,00 mensais com farmácia.

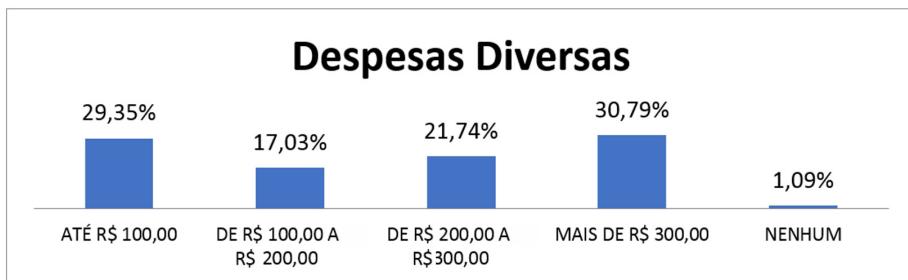
Gráfico 14 – Custo com farmácia (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

Já no Gráfico 15, relativo a despesas diversas, é notável que 30,79% dos alunos gastem mais de R\$ 300,00 mensais. Segundo Bitencourt (2004), é importante planejar para gastar somente o necessário.

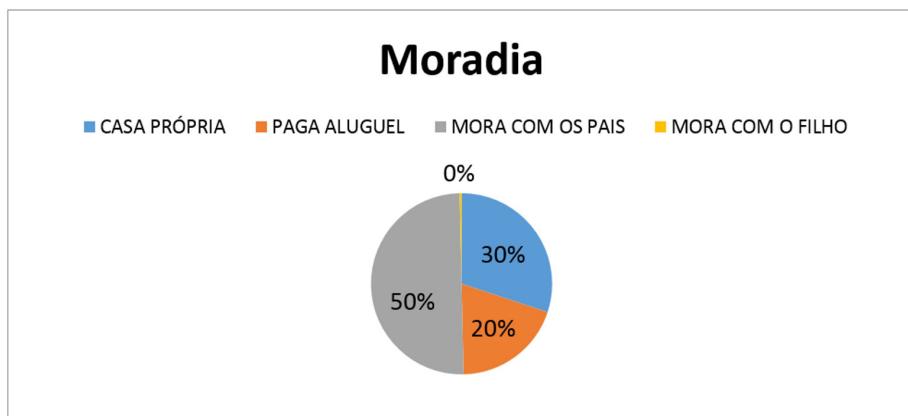
Gráfico 15 – Despesas diversas (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 16 revela que 50% dos acadêmicos moram com os pais, e 30% em casa própria.

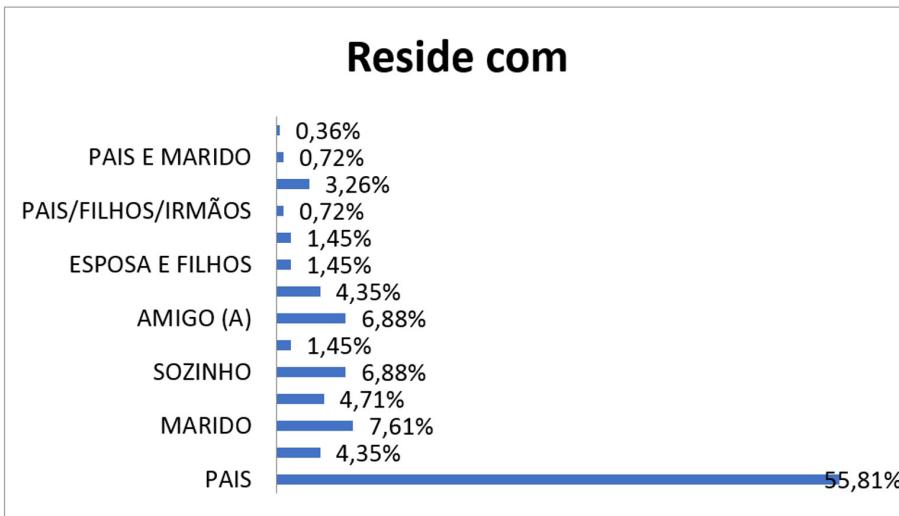
Gráfico 16 – Moradia (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

E no Gráfico 17 volta a ser visível que 55,81% residem com os pais, e 7,61% residem com os maridos.

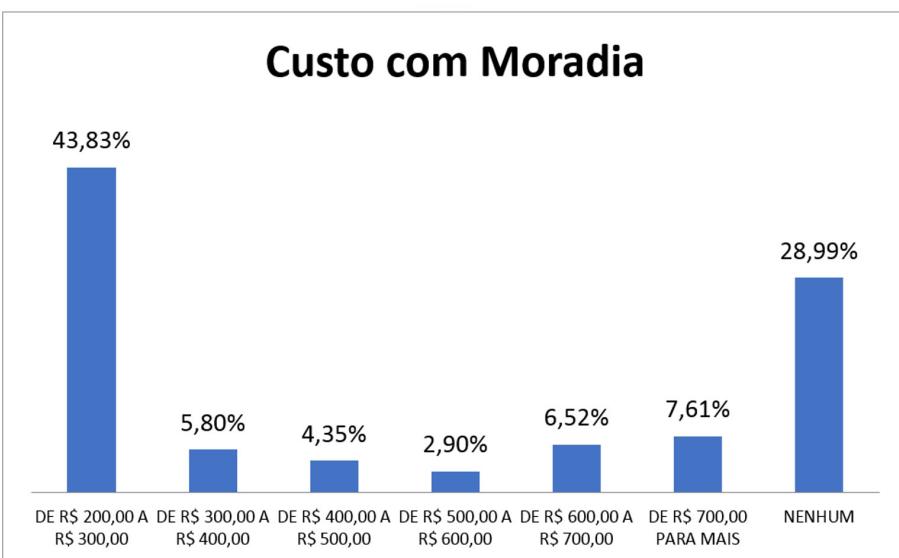
Gráfico 17 – Reside com (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

O custo com moradia, representado no Gráfico 18, revela que 43,83% gastam de R\$ 200,00 a R\$ 300,00 mensais, e 28,99% não possuem gastos.

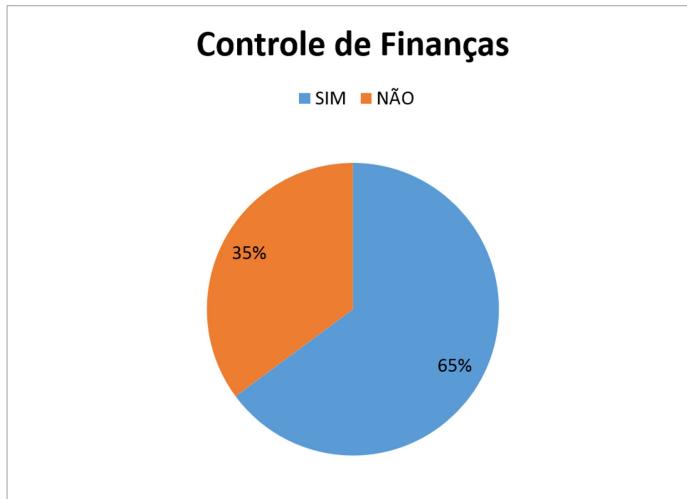
Gráfico 18 – Custo com moradia (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico 19, relativo ao controle de finanças, 65% controlam e 35% não têm controle adequado. De acordo com Marques (2006), é necessário ter um controle adequando das finanças.

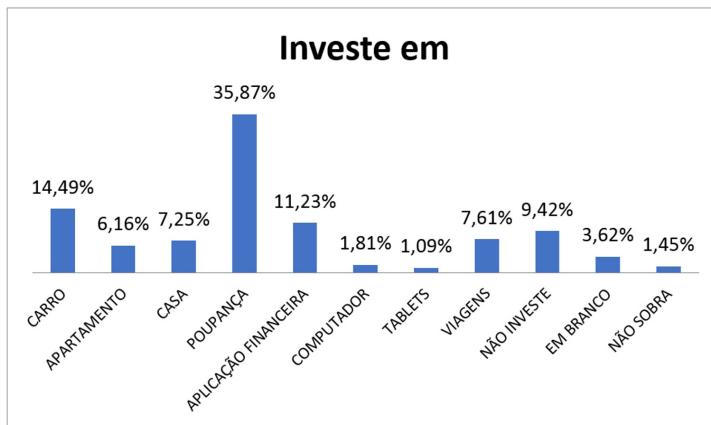
Gráfico 19 – Controle de finanças (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico 20, sobre investimentos, 35,87% aplicam em poupança, 14,49% em carro, e 11,23% em aplicações financeiras.

Gráfico 20 – Investe em (Comparativo total dos respondentes)



Fonte: Dados da pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho foi realizado na instituição de ensino Uceff Faculdades, mediante aplicação um questionário nos sete cursos pertencentes a instituição, localizada em Chapecó/SC.

O objetivo principal era verificar a forma como os acadêmicos da Uceff Faculdades, dos cursos de Administração, Arquitetura e Urbanismo, Ciências Contábeis, Engenharia de Produção, Engenharia Civil, Engenharia Mecânica e Redes de Computadores controlam as suas finanças pessoais. Concluiu-se que a maioria deles recebe um salário razoável, não possuindo muitos gastos, pois moram com seus pais.

Muitos acadêmicos não controlam suas finanças, pois possuem dificuldades com isso, as quais são geradas devido ao fato de gastarem mais do que ganham.

Apesar de os salários serem praticamente os mesmos, existe uma diferença entre os sete cursos analisados, que alguns conseguem obter um controle de suas finanças e os outros muitas vezes gastam com coisa supérfluas.

Na Tabela 1 é possível verificar essas informações, as quais variam de acordo com cada curso pertencente à instituição.

Tabela 1 – Comparativo entre os cursos respondentes

Curso	Renda mensal (R\$)	Custo com graduação (R\$)	Gastos pessoais (R\$)
Administração	De R\$ 1.000,00 a R\$ 1.500,00	De R\$ 500,00 a R\$ 1.000,00	De R\$ 200,00 a R\$ 300,00
Arquitetura e Urbanismo	R\$ 750,00 a R\$ 1.000,00	De R\$ 50,00 a R\$ 200,00	De R\$ 100,00 a R\$ 200,00
Ciências Contábeis	De R\$ 1.000,00 a R\$ 1.500,00	De R\$ 500,00 a R\$ 1.000,00	De R\$ 200,00 a R\$ 300,00
Engenharia de Produção	Mais de R\$ 2.000,00	De R\$ 500,00 a R\$ 1.000,00	Até R\$ 100,00
Engenharia Civil	Mais de R\$ 2.000,00	De R\$ 1.000,00 a R\$ 1.500,00	De R\$ 200,00 a R\$ 300,00
Engenharia Mecânica	Mais de R\$ 2.000,00	De R\$ 50,00 a R\$ 200,00	Até R\$ 100,00
Redes de Computadores	De R\$ 750,00 a R\$ 1.000,00	De R\$ 500,00 a R\$ 1.000,00	Até R\$ 100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Uma possível forma de controle seria se os acadêmicos tivessem suas contas todas anotadas e gastassem somente o que ganham, pois se eles não têm controle do que gastam, aumentam mais suas dívidas.

Sugere-se a realização de pesquisas semelhantes, futuramente, porém em outras instituições, como a Universidade Federal Fronteira Sul, onde o perfil de acadêmicos é bem diferente da estudada aqui.

REFERÊNCIAS

- BITENCOURT, C. M. G. *Finanças Pessoais versus Finanças Empresariais*. 2004. 86 f. Dissertação (Pós-Graduação em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.
- BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário. *Contab. Vista & Rev.*, v. 18, n. 4, p. 37-59, out./dez. 2007.
- CALIXTO, M. *Finanças pessoais*: estudo de caso de um planejamento financeiro para a aposentadoria. 2007. 74 f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.
- CERBASI, G. P. *Dinheiro*: os segredos de quem tem. 4. ed. São Paulo: Gente, 2003.
- CHING, H. Y.; MARQUES, F.; PRADO, L. *Contabilidade e finanças para não especialistas*. São Paulo: Prentice Hall, 2003.
- GIACOMONI, J. *Orçamento Público*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GRÜSSNER, P. M. *Administrando as finanças pessoais para criação de patrimônio*. 2007. 102f. Monografia (Bacharel em Ciências Administrativas) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.
- GÜNTHER, M. *Planejamento das finanças pessoais*: Benefícios e influências na qualidade de vida. 2008. 54f. Monografia (Bacharel em Ciências Econômicas e Desenvolvimento Regional) – Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí (UNIDAVI), Rio do Sul, 2008.
- LIMEIRA, T. M. V. *Comportamento do consumidor brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- LANA, J.; LIZOTE, S. A.; SIMAS, J. D. *Finanças Pessoais*: um estudo envolvendo os alunos de ciências contábeis de uma instituição de ensino superior de Santa Catarina. 2012. Disponível em <<http://www.aedb.br/seget/artigos12/10216156.pdf>>. Acesso em: 9 abr. 2013.

MALLMANN, F. S. *Finanças pessoais: quanto, aonde e como investir.* 2008. 58f. Monografia (Pós-graduação em Finanças Empresariais) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

MARQUES, V. G. *Educação financeira se aprende na escola?* 2006. 34f. Monografia (Pós-graduação em Finanças e Gestão Corporativa) – Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2006.

OTTO, J. C. *Planejamento financeiro pessoal: a importância dos conhecimentos do curso de ciências contábeis para o equilíbrio financeiro na visão dos acadêmicos de Blumenau.* 2010. 84f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2010.

PIRES, V. *Finanças Pessoais: Fundamentos e Dicas.* Piracicaba: Equilíbrio, 2007.

RAMPAZZO, S. E.; CORRÊA, F. Z. M. *Desmitificando a metodologia científica: guia prático para produção de trabalhos acadêmicos.* Erechim: Habilis, 2008.

SILVA, M. D. L. D. *Contabilidade Pessoal: Uma proposta para a contabilização do patrimônio das pessoas físicas.* 2007. 52f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

STRATE, A. B. S. *Implicações provenientes da elaboração de um orçamento familiar.* Dissertação (Mestrado Profissional em Ensino de Ciências Exatas) – Centro Universitário UNIVATES, Lajeado, 2010.

ZAMBONI, L. B. *O orçamento como instrumento de planejamento e controle nas organizações brasileiras.* 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitsstream/handle/10183/27221/000763799.pdf>>. Acesso em: 9 abr. 2013.

SABERES CONTÁBEIS – VOLUME II

ORGANIZADORES: Andréia Cittadin

Milla Lúcia Ferreira Guimarães

Dourival Giassi

Andréia Cittadin – aci@unesc.net



Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (2011). Possui graduação em Ciências Contábeis (1998) e especialização em Contabilidade Gerencial (2004) pela Universidade do Extremo Sul Catarinense. Atualmente, é professora titular e coordenadora de estágio do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis, atuando principalmente nos seguintes temas: contabilidade gerencial, controladoria, contabilidade de custos, ensino e pesquisa em contabilidade e logística. Líder do grupo de pesquisa Núcleo de Estudos Contábeis (NECON).

Milla Lúcia Ferreira Guimarães – mlg@unesc.net



Possui Graduação em Ciências Contábeis pela Fundação Educacional de Criciúma (1992), Especialização em Didática e Metodologia do Ensino Superior pela Unesc (2004) e Mestrado em Educação pela Unesc (2014). Atualmente, é professora titular da Universidade do Extremo Sul Catarinense. Integrante dos Grupos de Pesquisa: Núcleo de Estudos Contábeis (NECON), Núcleo de Estudos Organizacionais (NEGEO), Núcleo de Estudos de Engenharia de Produção (NEEP). Coordenadora de Extensão da Unidade Acadêmica de Ciências Sociais Aplicadas da UNESC (Portaria n. 29/2014).

Dourival Giassi – dgi@unesc.net



Graduado em Ciências Contábeis (1987) pela Escola Superior de Ciências Contábeis e Administrativas (ESCCA) e em Desenho e Plástica (1978) pela Faculdade de Ciências e Educação de Criciúma (FACIECRI), ambas mantidas pela Fundação Educacional de Criciúma. Especialização LS em Administração Universitária (ACAFE) e Administração Financeira pela Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), mestrado em Gestión de Negocios Y Formación Profesional Latinoamericana (1998) pela Universidad de Ciencias Empresariales Y Sociales da Argentina (UCES). Foi coordenador do Curso de Ciências Contábeis, Diretor da Unidade Acadêmica de Ciências Sociais Aplicadas, 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).



APOIO:



PROPEX
Pró-Reitoria de
Pós-Graduação
e Extensão



REALIZAÇÃO:

