

Controladoria, Gestão de Custos e Finanças

Marcos William Kaspchak Machado
(Organizador)



 Atena
Editora

Ano 2018

Marcos William Kaspchak Machado

(Organizador)

Controladoria, Gestão de Custos e Finanças

Atena Editora
2018

2018 by Atena Editora

Copyright © da Atena Editora

Editora Chefe: Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

Diagramação e Edição de Arte: Geraldo Alves e Natália Sandrini

Revisão: Os autores

Conselho Editorial

Prof. Dr. Alan Mario Zuffo – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Prof. Dr. Álvaro Augusto de Borba Barreto – Universidade Federal de Pelotas

Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília

Profª Drª Cristina Gaio – Universidade de Lisboa

Prof. Dr. Constantino Ribeiro de Oliveira Junior – Universidade Estadual de Ponta Grossa

Profª Drª Daiane Garabeli Trojan – Universidade Norte do Paraná

Prof. Dr. Darllan Collins da Cunha e Silva – Universidade Estadual Paulista

Profª Drª Deusilene Souza Vieira Dall'Acqua – Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Elio Rufato Junior – Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Prof. Dr. Fábio Steiner – Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul

Prof. Dr. Gianfábio Pimentel Franco – Universidade Federal de Santa Maria

Prof. Dr. Gilmei Fleck – Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Profª Drª Gislene Santos de Souza – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia

Profª Drª Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionale delle Figlie di Maria Ausiliatrice

Profª Drª Juliane Sant'Ana Bento – Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense

Prof. Dr. Jorge González Aguilera – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Profª Drª Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins

Profª Drª Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte

Profª Drª Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa

Profª Drª Raissa Rachel Salustriano da Silva Matos – Universidade Federal do Maranhão

Prof. Dr. Ronilson Freitas de Souza – Universidade do Estado do Pará

Prof. Dr. Takeshy Tachizawa – Faculdade de Campo Limpo Paulista

Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará

Prof. Dr. Valdemar Antonio Paffaro Junior – Universidade Federal de Alfenas

Profª Drª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande

Profª Drª Vanessa Lima Gonçalves – Universidade Estadual de Ponta Grossa

Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

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

Machado, Marcos William Kaspchak.

M149c Controladoria, gestão de custos e finanças [recurso eletrônico] /
Marcos William Kaspchak Machado. – Ponta Grossa (PR): Atena
Editora, 2018.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-7247-022-3

DOI 10.22533/at.ed.223182712

1. Controladoria. 2. Empresas – Contabilidade. 3. Empresas -
Finanças. I. Título.

CDD 658.15

Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422

DOI O conteúdo dos artigos e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de
responsabilidade exclusiva dos autores.

2018

Permitido o download da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos
autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

www.atenaeditora.com.br

APRESENTAÇÃO

O livro “Controladoria, Gestão de Custos e Finanças” publicado pela Atena Editora tem o objetivo de trazer tópicos relacionados a aplicação das ferramentas de gestão contábil e controladoria no ambiente de negócios e gestão pública. Este volume apresenta, em seus 21 capítulos, um conjunto de pesquisas nas áreas temáticas de contribuições teóricas à gestão de custos, estudos de caso aplicados ao ambiente de negócios e custos na gestão pública.

A área temática de contribuições teóricas à gestão de custos mostra o contexto atual do desenvolvimento da ciência contábil e análises multidisciplinares relacionadas à política econômica.

Na sequência os estudos de caso apresentam um conjunto de aplicações da gestão de custos em ambientes de agronegócios, indústrias de transformação, construção civil, prestadores de serviços e em instituições bancárias. Essa diversidade setorial mostra a relevância da gestão de custos na melhoria e controle dos processos gerenciais.

A terceira área aborda a aplicação de ferramentas de gerenciamento de custos e processos gerenciais em setores de prestação de serviço público. A abrangência das áreas temáticas permitirá ao leitor o entendimento da evolução dos processos de controladoria e sua vasta aplicabilidade dentro dos ambientes públicos e privados.

Os processos de controladoria ultrapassam o caráter puramente técnico e assumem um papel de destaque para o sistema de gestão empresarial, englobando rotinas de controle operacional e de auxílio à sociedade.

Aos autores dos capítulos, ficam registrados os agradecimentos do Organizador e da Atena Editora, pela dedicação e empenho, que tornaram realidade esta obra que retrata os recentes avanços científicos do tema.

Por fim, espero que esta obra venha a corroborar no desenvolvimento de conhecimentos e auxilie os estudantes, pesquisadores e gestores na imersão em novas reflexões acerca dos tópicos relevantes na área de controladoria e gestão de custos.

Boa leitura!

Marcos William Kaspchak Machado

SUMÁRIO

I. CONTRIBUIÇÕES TEÓRICAS

CAPÍTULO 1 1

CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO: UMA ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA DO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS

*Samanta de Oliveira Silveira
Nayana de Almeida Adriano
Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino
Clayton Robson Moreira da Silva
Joelma Leite Castelo*

DOI 10.22533/at.ed.2231827121

CAPÍTULO 2 15

BOURDIEU E AS RELAÇÕES DE PODER EM ORGANIZAÇÕES COOPERATIVAS DE CRÉDITO

*Rina Xavier Pereira
Alexandre Peres Mandaji
Leonardo Fernando Cruz Basso*

DOI 10.22533/at.ed.2231827122

CAPÍTULO 3 31

REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO IMOBILIZADO: AS ETAPAS DO TESTE DE IMPAIRMENT

*Angela Maria Haberkamp
Alexandre André Feil
Adriano José Azeredo
Iandara Kremer*

DOI 10.22533/at.ed.2231827123

CAPÍTULO 4 46

INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NO GERENCIAMENTO DE RESULTADOS EM COMPANHIAS ABERTAS

*Nayara Silveira Fernandes
Ivanir Rufatto
Angela Paula Muchinski Bonetti
Geovanne Dias de Moura
Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo*

DOI 10.22533/at.ed.2231827124

CAPÍTULO 5 61

DESEMPENHO LOGÍSTICO DO BRASIL NO MERCADO INTERNACIONAL: ANÁLISE DO ÍNDICE LPI

*Camila Lima Bazani
Janser Moura Pereira
Edvalda Araujo Leal*

DOI 10.22533/at.ed.2231827125

CAPÍTULO 6 84

INFLUÊNCIA DA P&D NO DESEMPENHO DE EMPRESAS: ANÁLISE DO BLOCO ECONÔMICO G 20

*Tiago Francisco de Camargo
Antonio Zanin
Fabio José Diel
Citânia Aparecida Pilatti Bortoluzzi
Elton Zeni
Moacir Francisco Deimling*

DOI 10.22533/at.ed.2231827126

II. ESTUDOS DE CASO APLICADOS

CAPÍTULO 7 100

A GESTÃO DA CADEIA PRODUTIVA DO SETOR VITIVINÍCOLA NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL E INTERNACIONAL: ESTUDO BIBLIOGRÁFICO

Ana Cláudia Lara

Odilon Luiz Poli

Sady Mazzioni

DOI 10.22533/at.ed.2231827127

CAPÍTULO 8 117

COMPORTAMENTO DOS CUSTOS EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS NA PRODUÇÃO DE SOJA DO ESTADO DO MATO GROSSO

Arthur Rezende Geneiro

Mônica Aparecida Ferreira

Hugo Leonardo Menezes de Carvalho

DOI 10.22533/at.ed.2231827128

CAPÍTULO 9 132

UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO: UM ESTUDO EM EMPRESA CALÇADISTA DA SERRA GAÚCHA

Estevo Mateus Olesiak

Vanessa Heckler Marquesini

Juliane de Castilhos Spanholi

Marcos Antonio de Souza

Débora Gomes Machado

DOI 10.22533/at.ed.2231827129

CAPÍTULO 10 150

GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO NO HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA E MATERNIDADE DE RONDONÓPOLIS – MT

José Ribeiro Viana Filho

Sofia Ines Niveiros Filho

Isis Augusta Araújo Pássari

DOI 10.22533/at.ed.22318271210

CAPÍTULO 11 171

GESTÃO DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA ANÁLISE NAS ORGANIZAÇÕES DO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI-BA

Debora Pereira Gonçalves Santos

Tania Ferreira dos Santos Bomfim

Deise Pereira Gonçalves Santos

DOI 10.22533/at.ed.22318271211

CAPÍTULO 12 186

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES DA RETAGUARDA OPERACIONAL DE UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA

Ritiele Marcia Kovaleski Schreiber

Euselia Pavaglio Vieira

Jorge Oneide Sausen

DOI 10.22533/at.ed.22318271212

CAPÍTULO 13..... 206

CONTROLE GERENCIAL EM EMPRESA MULTISSETORIAL: DISCUSSÕES EM UMA UNIDADE DE NEGÓCIOS

*Wéverton Rezende Alves
Marli Auxiliadora da Silva
Marcus Sérgio Satto Vilela
Renata Mendes de Oliveira***DOI 10.22533/at.ed.22318271213****CAPÍTULO 14..... 223**

A IMPLANTAÇÃO DE CONTROLE DE CUSTOS EM UMA CONCESSIONÁRIA DE SANEAMENTO BÁSICO: O CASO DA COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS DO RIO DE JANEIRO (CEDAE)

*Isabelle Martelletto Silberman***DOI 10.22533/at.ed.22318271214****CAPÍTULO 15..... 242**

SOCIAL DISCLOSURE: CRIAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE VALOR ADICIONADO POR INSTITUIÇÕES BANCÁRIAS NO BRASIL

*Leonardo dos Santos Bandeira***DOI 10.22533/at.ed.22318271215****CAPÍTULO 16..... 252**

ALINHAMENTO ENTRE POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO E PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO EM IES PRIVADAS GAÚCHAS

*Juliane de Castilhos Spanholi
Silvana Cristina da Silva Model
Marcos Antonio de Souza***DOI 10.22533/at.ed.22318271216****III. CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA****CAPÍTULO 17..... 273**

ESTUDO BIBLIOMÉTRICO DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

*Gilvane Scheren
Sady Mazzioni
Odilon Luiz Poli***DOI 10.22533/at.ed.22318271217****CAPÍTULO 18..... 292**

GERENCIAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS: UMA ANÁLISE EXPLORATÓRIA DO MAPEAMENTO DE PROCESSOS NO SETOR PÚBLICO

*Mathäus Marcelo Freitag Dallagnol
Olivia Prado Schiavon
Vanessa de Quadros Martins***DOI 10.22533/at.ed.22318271218****CAPÍTULO 19..... 308**

MÉTODOS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NA POLÍCIA MILITAR DE SANTA CATARINA (PMSC)

*Jacqueline Benta Ferreira
Sérgio Murilo Petri***DOI 10.22533/at.ed.22318271219**

CAPÍTULO 20 **326**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: SISTEMA DE CUSTOS NO DNI^T BASEADA NA MODELAGEM DO SAP R/3*Gabriel Jesus de Souza**Kledison Coelho Leite***DOI 10.22533/at.ed.22318271220****CAPÍTULO 21.....** **339**

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE SOCIAL E DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO FUNDO NACIONAL DE HABITAÇÃO DE INTERESSE SOCIAL: UM PANORAMA DA SITUAÇÃO ATUAL NAS REGIÕES DO BRASIL

*Artur Angelo Ramos Lamenha**Silene Mayara Nunes da Silva**Alan Barbosa Costa***DOI 10.22533/at.ed.22318271221****SOBRE O ORGANIZADOR** **354**

CAPÍTULO 1

CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO: UMA ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA DO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS

Samanta de Oliveira Silveira

Centro Universitário Estácio do Ceará, Curso de Ciências Contábeis
Fortaleza – Ceará

Nayana de Almeida Adriano

Centro Universitário Estácio do Ceará, Curso de Ciências Contábeis
Fortaleza – Ceará

Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino

Universidade Estadual Vale do Acaraú, Curso de Ciências Contábeis
Sobral – Ceará

Clayton Robson Moreira da Silva

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí, Campus Pedro II
Pedro II – Piauí

Joelma Leite Castelo

Universidade Estadual do Ceará, Curso de Ciências Contábeis
Fortaleza – Ceará

composta por 31 artigos que abordam de forma específica o uso da contabilidade de custos para a tomada de decisão. Os resultados indicam que houve um pico de publicação sobre o assunto no ano de 2015, com 6 artigos publicados nesse ano, e que em 2013 a quantidade de artigos publicados foi a menor, com apenas 2 artigos. Verificou-se ainda a ausência de artigos de autoria individual, denotando uma tendência de artigos com colaboração de dois ou mais autores. Dentre os autores, apenas Kathyana Vanessa Diniz Santos e Abraão Freires Saraiva Júnior publicaram mais de um artigo sobre o tema no período analisado. No tocante das IES mais profícias, verificou-se que a UFPB foi a IES que mais produziu sobre o tema (5 artigos), seguida da UFERSA (4 artigos). Ainda, observou-se que outras IES publicaram 2 ou 3 artigos sobre o assunto. Em relação às palavras-chave, observou-se uma tendência na utilização de três palavras-chave nos artigos, uma vez que 18 artigos apresentaram essa quantidade de palavras-chave. Ainda, percebeu-se que grande parte dos artigos utiliza o termo “tomada de decisão” como palavra-chave, indicando alinhamento entre o assunto central do texto e as palavras-chave delineadas.

PALAVRAS-CHAVE: Estudo Bibliométrico. Custos. Tomada de Decisão. Congresso Brasileiro de Custos.

RESUMO: Este estudo investigou a produção científica sobre contabilidade de custos como ferramenta para tomada de decisão nas publicações científicas do Congresso Brasileiro de Custos. Para tanto, realizou-se uma pesquisa bibliométrica, com objetivos descritivos e abordagem quantitativa e qualitativa, em que foram analisados os artigos publicados no CBC entre os anos de 2011 e 2017. A amostra é

ABSTRACT: This study investigated the scientific production on cost accounting as a tool for decision making in the scientific publications of the Brazilian Congress of Costs (Congresso Brasileiro de Custos – CBC). For that, a bibliometric research was carried out, with descriptive objectives and a quantitative and qualitative approach, in which the articles published in the CBC between the years 2011 and 2017 were analyzed. The sample is composed of 31 articles that specifically address the use from cost accounting to decision making. The results indicate that there was a peak of publication on the subject in the year 2015, with 6 articles published in that year, and that in 2013 the number of articles published was the smallest, with only 2 articles. It was also verified the absence of articles of individual authorship, denoting a trend of articles with the collaboration of two or more authors. Among the authors, only Kathyana Vanessa Diniz Santos and Abraão Freires Saraiva Júnior published more than one article on the topic during the analyzed period. In relation to the most profitable institutions, it was verified that the UFPB was the institution that produced the most on the subject (5 articles), followed by the UFERSA (4 articles). Also, it was observed that other HEIs published 2 or 3 articles on the subject. Regarding the keywords, there was a trend in the use of three keywords in the articles, since 18 articles presented this amount of keywords. Also, it was noticed that most articles use the term “decision making” as a keyword, indicating alignment between the central subject of the text and the outlined keywords.

KEYWORDS: Bibliometric Study. Costs. Decision Making. Brazilian Congress of Costs.

1 | INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos tem como finalidade fornecer informações aos usuários internos de uma organização, tendo como meta, proporcionar auxílio aos administradores para que eles desempenhem atividades de planejamento, controle e tomada de decisões (FERREIRA, 2007). Além disso, a gestão estratégica de custos é percebida como uma forma de otimizar os processos das entidades, aumentando sua vantagem competitiva (RITTA; CITTADIN; PEREIRA, 2015). Nessa perspectiva, destaca-se que a contabilidade de custos é uma ferramenta fundamental para o processo de gestão, servindo como arcabouço informacional para a tomada de decisão gerencial (ZANIEVICZ *et al.*, 2013).

Compreende-se que há a necessidade de que os gestores busquem, de forma contínua, ferramentas que auxiliem no processo de tomada de decisão. Um dos instrumentos que ajuda as organizações nesses processos decisórios é a contabilidade de custos, que tem entre seus propósitos, poder atender à gestão empresarial em relação ao controle interno, e para que elas tenham a capacidade de demonstrar a competência operacional em suas atividades (FERREIRA; COSTA; ÁVILA, 2016).

Considerando a importância da contabilidade de custos e sua função de auxílio no controle e na tomada de decisão, as pesquisas científicas sobre esse tema tem

crescido e alcançado um grande volume de produção científica sobre o assunto, com o objetivo de analisar a conexão da teoria e prática sugeridas pela literatura contábil (SANTOS; ALMEIDA, 2008). Além disso, argumenta-se que a produção científica na área contábil vem crescendo de forma intensa nos últimos anos, haja vista a evolução da contabilidade como ciência e a ampliação do número de programas de pós-graduação no Brasil (LEITE FILHO, 2006).

Diante do exposto, essa pesquisa busca responder à seguinte questão: como se caracteriza a produção científica sobre contabilidade de custos como ferramenta para tomada de decisão nas publicações científicas das suas últimas sete edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC)? Para responder a essa questão de pesquisa, realizou-se uma pesquisa bibliométrica, que teve como objetivo geral investigar a produção científica sobre contabilidade de custos como ferramenta para tomada de decisão nas publicações científicas do CBC. De maneira específica, buscou-se: (i) identificar a quantidade de publicações realizadas por ano; (ii) identificar quantidade e os principais autores; (iii) identificar quantidade e as instituições de ensino que constam nos artigos e (iv) identificar as palavras-chave utilizadas. Para tanto, realizou-se uma pesquisa bibliométrica, em que foram analisados os artigos publicados no CBC nos anos de 2011 a 2017.

Esta pesquisa justifica-se pela importância que a contabilidade de custos representa no campo da gestão. Além disso, este estudo é relevante por evidenciar aspectos relacionados a uma área específica dentro da contabilidade de custos, dando um panorama geral sobre o assunto e apresentando possíveis lacunas de pesquisa. Ainda, as pesquisas bibliométricas se destacam como uma das principais formas para a realização dessas análises, pois produzem levantamento em relação a estudos publicados anteriormente. (SANTOS, 2015)

O presente artigo está estruturado dessa forma: no primeiro momento, a introdução, logo após, encontra-se mais cinco seções. Na segunda seção, o referencial teórico sobre contabilidade de custos, métodos de custeio, custos para tomada de decisão e pesquisas anteriores realizadas com o tema em questão; na terceira seção, estão abordados os procedimentos metodológicos utilizados; na quarta sessão, são descritos os diagnósticos e a discussão dos dados colhidos da produção científica; e na quinta sessão, são descritas as considerações finais e recomendações em relação a futuros estudos.

2 | REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Contabilidade de Custos

Custo pode ser definido como o valor monetário de bens e serviços gastos para a aquisição de benefícios reais ou futuros. Com a ajuda dos sistemas de contabilidade de custos, no momento em que são conhecidos os custos incorridos nas entidades, é

possível realizar uma estimativa de como serão os custos no futuro. (ATKINSON *et al.*, 2015). Foi ao perceber a existência desses custos, que na Revolução Industrial surgiu a chamada contabilidade de custo.

Com o relevante aumento de indústrias, mostrou-se a necessidade de calcular o custo dos produtos que estavam sendo fabricados, e de gerar a apuração do custo de estoques.

A função do contador tornou-se mais difícil, pois com a nova era, sua função não era apenas para levantamento do balanço e apuração do resultado, ele tinha que obter os dados de forma simples, para que assim, determinassem valor aos estoques. Agora o valor de “compras” na empresa comercial foi mudado para uma infinidade de valores pagos utilizada pelos fatores de produção. (MARTINS, 2010)

Conforme o exposto, quando houve a necessidade de avaliar os estoques na indústria, função essa que era simples nas empresas da era mercantilista, isso passou a ser um grande desafio. Pode-se perceber que a Contabilidade de Custos nessas últimas décadas, não tinha apenas a função de contribuir na avaliação de estoques e lucros, mas que na verdade, se tornou um impressionante método de controle e decisão gerencial. (MARTINS, 2010)

Desse modo, a contabilidade de custos é a área das Ciências Contábeis que se dedica a produzir dados e informações para diversos níveis gerenciais, dessa forma, faz com que sua utilização se autentique como recurso de gestão e controle da organização. (HOFER, 2011)

É importante frisar que um dos objetivos que a contabilidade de custos busca satisfazer, é a de gerar informações para os administradores do centro de custo em relação aos processos. (JOHNSON; KAPLAN, 1993). Neste sentido, tem-se as informações necessárias que servem de apoio na tomada de decisões, sejam estas estratégicas ou operacionais, gerando maior vantagem competitiva e sustentável. (FAGUNDES *et al.*, 2012)

É importante destacar que a contabilidade de custos transmite informações relevantes em relação ao negócio, isso pode ser utilizado pelos gestores com o propósito de melhorar o planejamento, o controle e as apropriações dos custos em relação aos produtos e serviços integrados, como também, para tomar decisões (RITTA; CITTADIN; PEREIRA, 2015; ZANIEVICZ *et al.*, 2013).

2.2 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio são fundamentais na contabilidade de custo, pois determinam como os custos são alocados. Como ocorre na ciência contábil, na Contabilidade de Custo existem diferentes conceitos em relação à avaliação de um aspecto econômico específico. Com isso, apontamos os principais métodos de custeio que serão descritos nesse estudo: custeio por absorção; custeio variável e o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing – ABC*) (WANDERLEY; MEIRA; LIBONATI, 2000).

Dentre esses métodos de custeio, destaca-se o Custo por Absorção, que se respalda no momento do rateio dos custos fixos e/ou indiretos. Por este método, todos os produtos fazem parte direta ou indireta da fabricação, tomam parte dos custos ocorridos em determinado período e são englobados todos os custos que constam na produção. (MARTINS, 2010)

Esse método é criticado no meio gerencial, pois as formas de rateio são arbitrárias, em alguns casos. Porém, é esse método de rateios que torna a manutenção de baixo custo, mesmo com dados limitados e com pouca precisão. Outra característica desse método é que ele divide custos e despesas (SCHULTZ; SILVA; BORGERT 2008). Vale ressaltar que esse método de custeio é o utilizado obrigatoriamente pela legislação brasileira, tanto comercial quanto fiscal.

Outro método de custeio bastante discutido é Custo Variável, onde os custos fixos são apontados como despesas daquele período, que independente da produção, se ela acontece ou não, serão distribuídos, com rateios destinados ao resultado, e os variáveis, alocados ao produto (VESCO; GUERRAS; TARIFA, 2006). A legislação fiscal no Brasil, não adota esse método, pois ele não se enquadra a todos os princípios contábeis. A certificação dos custos fixos como despesa, vai em confronto com os princípios contábeis da realização, competência e confrontação (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

O custeio ABC tem como meta ajustar os custos às atividades realizadas pela entidade, e assim, apropriar da melhor maneira os produtos às atividades, conforme a utilização que cada produto as realiza (LEONE, 2009). Nesse contexto, compreende-se que as empresas não precisam apenas de informações que demonstrem seus estoques, mas de informações que tenham confiabilidade para que seja tomada as decisões em tudo, por isso, esse método surge como suporte gerencial, pois se adequa ao novo modo de pensar, em relação à competitividade. Com o maior número de informações gerenciais, é possível buscar e trazer vantagens competitivas para a organização.

O custeio por absorção, não é substituído pelo ABC para avaliação de estoques, pelo contrário, o ABC é aplicado com fins gerenciais, como apoio no processo de tomada de decisões. O ABC demonstra um claro esclarecimento do custo para fabricar um produto. As informações desse sistema são usadas para que os administradores possam tomar decisões em relação aos produtos que serão fabricados. (MAHER, 2001)

2.3 Custos para Tomada de Decisões

Conforme demonstrado nas seções anteriores, pode-se perceber que a contabilidade de custos é indispensável no auxílio da tomada de decisão, pois, ela surge como coletora e relatora de informações úteis para que as decisões sejam feitas. Em um ambiente que está cada vez mais competitivo, que é o caso do empresarial, é primordial que as decisões sejam mais tempestivas, corretas e abrangentes, pois irão

planejar a diminuição de perdas e o aumento dos ganhos, preservando o processo de continuidade da empresa. (GOMES; GOMES; ALMEIDA, 2002). Tomar decisões busca obter uma solução para um problema, através de uma comparação entre duas ou mais alternativas. (ANDRADE; AMBONI, 2011).

Oliveira (2004) observa que a tomada de decisão é a conversão das informações verificadas durante a ação. A determinação dos desafios faz com que administradores colham informações que demonstrem de forma fiel a real situação das organizações, para que de forma eficaz, o processo decisório seja executado, e assim obter os resultados pretendidos, pois não podemos esquecer que todas as decisões envolvem riscos, seja para empresa ou para os *stakeholders*. O tomar de decisão é o método de apontar um problema específico e então, buscar uma maneira de resolver. (STONER; FREEMAN, 1999)

Para aplicar o processo de tomada de decisão de forma eficaz, com mais utilidade e resultado, é preciso estabelecer as metas, os objetivos a serem alcançados e depois, as ações mais importantes para a tomada de decisão. Conforme essas ponderações, pode-se dizer que Tomada de Decisão é uma atitude que requer coragem para resolver problemas, e firmeza, para assim, obter resultados positivos, no âmbito pessoal e econômico.

2.4 Outros Estudos Bibliométricos sobre a Produção Científica no CBC

Embora não haja um volume representativo de pesquisas que verificaram a produção científica sobre custos para a tomada de decisão, este tópico apresenta alguns outros estudos bibliométricos que analisaram os artigos publicados nos anais do CBC.

Moraes Jr., Araújo e Rezende (2013) fizeram um levantamento da produção científica da área “ensino e pesquisa na gestão de custos” integrante do CBC, entre os anos de 2007 e 2009, em que os autores analisaram 49 artigos. Os resultados indicaram que 15 artigos foram aprovados no ano de 2007, já em 2008 foram selecionados 16 trabalhos e em 2009, esse número aumentou para 18. Além disso, verificou-se que autores de 36 diferentes IES publicaram sobre o tema no CBC. Ainda, verificou-se que a FURB foi a IES mais profícua. Por fim, os autores verificaram 43 temáticas diferentes na área “ensino e pesquisa na gestão de custos”.

Por sua vez, Zanievicz *et al.* (2013) realizaram um mapeamento da produção científica sobre métodos de custeio nas 17 primeiras edições do CBC, que compreendeu os anos de 1994 a 2010. Os resultados do estudo indicaram que o Custo Baseado em Atividades foi o mais pesquisado, seguido da Teoria das Restrições. Pesquisas sobre Custo Meta, Kaizen e Unidade de Esforço de Produção apareceram como os menos frequentes nas pesquisas. Ainda, os achados do estudo revelaram que os livros são as principais fontes de referências dos estudos sobre métodos de custeio.

Ainda, Barboza *et al.* (2015) analisaram o perfil da produção de pesquisas biométricas publicadas no CBC, entre os anos de 1994 e 2012. Os resultados deste

estudo revelaram que a pesquisa bibliométrica foi identificada pela primeira vez no ano de 2007. Percebeu-se uma tendência de publicações em coautoria e a predominância de livros como referência, além disso, observou-se um grande volume de pesquisas descritivas. Ainda, verificou-se a ausência do uso das leis bibliométricas (Lotka, Bradford e Zipf) em 80% dos artigos.

Na mesma perspectiva do estudo de Barboza *et al.* (2015), Santos (2015) também analisou os artigos publicados como estudos bibliométricos no CBC. Os resultados evidenciaram que houve 55 artigos bibliométricos publicados no CBC até o ano de 2013. Desses 55 artigos, verificou-se que o primeiro foi publicado em 2007 e que 2013 foi o ano com maior quantidade de estudos bibliométricos, com 13 artigos dessa natureza. Observou-se predominância de autores do sexo masculino e que o autor que mais publicou foi Carlos Alberto Pereira. O autor ainda verificou que a IES mais profícua foi a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), com 25 autores vinculados, e que o trecho Sul-Sudeste é o que mais publica.

Dentre os estudos bibliométricos que analisaram a produção científica do CBC, o estudo de Almeida, Rêgo e Prado (2017) foi o único que verificou de forma específica a produção científica sobre a temática “custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões”. Para tanto, os autores analisaram os estudos publicados de 2011 a 2015, totalizando uma amostra de 363 artigos científicos. Os resultados evidenciaram uma predominância de estudos empíricos, descritivos e que adotaram métodos estatísticos. Além disso, os autores verificaram que as IES FURB, UFC, UNISINOS, USP e UFU são as que mais publicam artigos acadêmicos sobre a temática “custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões”.

3 | METODOLOGIA

O presente artigo trata-se de um estudo bibliométrico. Este tipo de estudo tem como finalidade configurar as informações e o conhecimento, sendo possível assim, a organização e sistematização da produção científica sobre determinado tema. Ainda, o papel da bibliometria é analisar as informações expostas em produções científicas, examinando dados como qualidade, tipologia e quantidade, adquirindo dessa forma, referências científicas. Este tipo de pesquisa é importante uma vez que demonstra o panorama da produção científica sobre determinado assunto para que, dessa forma, forneça uma ideia sobre o atual estado da arte, possibilitando a identificação de lacunas existentes na literatura (SILVA; HAYASHI; HAYASHI, 2011)

A bibliometria conta com diversas leis, que possuem nomes de acordo com o nome dos seus autores. Dentre essas leis, destacam-se: (i) a Lei de Bradford, que aborda a produtividade dos periódicos; (ii) a Lei de Lotka, que aborda a produtividade científica dos autores; e (iii) a Lei de Zipf, sobre a frequência das palavras. Esta pesquisa segue a Lei de Bradford, considerando que novos assuntos vão surgindo e

sendo escritos, fazendo-se necessária uma filtragem sobre o assunto estudado em um determinado meio de divulgação (SILVA *et al.*, 2012).

Trata-se de uma pesquisa descritiva, que, de acordo com Collis e Hussey (2005), é usada para apontar e colher informações em relação às características de um problema específico. Com isso, essa pesquisa enquadra-se como descritiva, pois ela leva em consideração a descrição dos principais indicadores da produção científica realizada pelo Congresso Brasileiro de Custos (CBC), que aborda o tema contabilidade custos como ferramenta para tomada de decisão. Sobre os procedimentos adotados, trata-se de uma pesquisa documental, em que foram analisados os artigos científicos publicados no CBC. (ROSA FILHO; PEIXE; BLÊNIO, 2015). Sobre a abordagem, a pesquisa é classificada como qualitativa e quantitativa (CRESWELL, 2010).

A amostra deste estudo é composta pelos artigos publicados no período de 2011 a 2017 que corresponde às publicações das últimas sete edições do CBC. A escolha do Congresso Brasileiro de Custos se deu por sua abrangência e relevância para a área da Contabilidade. O CBC publica artigos em oito diferentes subáreas na área de custos. Esta pesquisa analisou os artigos publicados na subárea “custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões”, onde foram selecionados os artigos que abordavam de forma específica a utilização dos “custos como ferramenta na tomada de decisão”. Optou-se por analisar a partir de 2011, uma que este foi o ano em que o CBC incluiu em seus anais a área temática “contabilidade de custos como ferramenta de planejamento, controle e tomada de decisão”.

Dessa forma, após a análise dos artigos publicados na área temática intitulada “custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões”, verificou-se a existência de 478 artigos publicados nessa área, no período de 2011 a 2017. Desses 478 artigos, verificou que 31 artigos abordaram de forma específica a utilização dos “custos como ferramenta para a tomada de decisão”. Após identificados os 31 artigos sobre a temática específica estudada neste artigo, realizou-se uma análise detalhada a fim de se identificar a quantidade de artigos publicados por ano, número de autores, instituições as quais os autores pertenciam e, por fim, foram analisadas as palavras-chave utilizadas nos artigos.

4 | APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Publicações Realizadas por Ano

Conforme descrito anteriormente, analisou-se um total de 478 artigos publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos, na área temática intitulada “custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões” a fim de identificar os artigos que abordam, de forma específica, a temática “custos como ferramenta para tomada de decisão”. Ao fim da análise, foram encontrados 31 artigos que abordam a

temática em questão, conforme evidenciado na Tabela 1.

Ano	Número de Artigos
2011	4
2012	4
2013	2
2014	5
2015	6
2016	5
2017	5
Total	31

Tabela 1 – Quantidade de artigos por ano.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 1, observa-se que houve um equilíbrio quanto à quantidade de artigos publicados entre 2011 e 2017. O ano de 2013 destaca-se pelo baixo volume de artigos sobre o tema em questão. Em contrapartida, percebe-se um pico de publicações sobre o assunto no ano de 2015, que teve 6 artigos publicados. Em relação aos anos de 2011, 2012, 2014, 2016 e 2017, percebe-se que houve homogeneidade no que tange ao volume de artigos publicados, uma vez que foram verificados 4 ou 5 artigos publicados em cada um desses anos.

4.2 Quantidade de Autores

Um aspecto relevante e uma tendência em estudos bibliométricos é a análise da quantidade de autores por artigo. Nesse contexto, a Tabela 2 evidencia o número de autores por artigo em cada um dos anos estudados.

Quantidade de Autores	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total
1 Autor	-	-	-	-	-	-	-	-
2 Autores	-	1	-	3	1	1	3	9
3 Autores	1	1	1	1	1	1	1	7
4 Autores	2	2	-	-	2	2	1	9
5 Autores	1	-	1	1	2	1	-	6
Total	4	4	2	5	6	5	5	31

Tabela 2 – Quantidade de autores por artigo em cada ano pesquisado

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme exposto na Tabela 2, verificou-se que não há artigos com autoria individual. Além disso, observou-se que há predominância de artigos com 2 e 4 autores (9 artigos com 4 autores e 9 artigos com 2 autores), seguidos de artigos com 3 autores (7 artigos) e 5 autores (6 artigos). Este resultado assemelha-se aos resultados obtidos por Santos (2015), em que o autor verificou menor volume de artigos de autoria individual e maior número de artigos com 2, 3, 4 e 5 autores. Ainda em consonância

com estes achados, Barboza et al. (2015) e Moraes Jr., Araújo e Rezende (2013) também verificaram uma menor incidência de artigos de autoria individual. Ressalta-se que essas outras pesquisas também investigaram a produção científica no CBC, mas em outras áreas.

É importante destacar que a pesquisa identificou um total de 105 autores. Com uma abordagem mais profunda, averiguou-se que na verdade eram 103, pois dois deles se repetiam, que são eles: Kathyana Vanessa Diniz Santos com dois artigos publicados nos anos de 2015 e 2016 e Abraão Freires Saraiva Júnior, com duas publicações no ano de 2011. Os demais autores só realizaram uma publicação nessa área temática. Com isso, pode-se perceber que é uma temática abordada por diversos autores, não havendo um autor ou um grupo específico de autores que concentram a produção sobre esse assunto, denotando que há um amplo interesse sobre o tema.

4.3 Instituições Representadas nos Artigos

No tocante das universidades as quais os autores estavam vinculados, realizou-se uma análise em que foi elaborado um ranking com aquelas Instituições de Ensino Superior (IES) com maior número de autores vinculados. Nesse contexto, a Tabela 3 apresenta as IES que estiveram presentes em dois artigos ou mais, e seus anos de publicações.

Instituição	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total
UFPB	-	-	-	2	1	2	-	5
UFERSA	2	-	-	1	-	-	1	4
UFU	-	-	1	-	1	1	-	3
FAAC	1	1	-	1	-	-	-	3
USP	2	-	-	1	-	-	-	3
UFG	-	-	-	-	-	1	1	2
UFCG	-	1	-	-	-	1	-	2
UFRJ	1	-	-	1	-	-	-	2
Outras IES	2	7	1	2	5	4	6	27

Tabela 3 – Instituições as quais os autores dos artigos analisados pertenciam.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 3, percebe-se que 8 IES estiveram presentes em, pelo menos, 2 artigos. Porém, verificou-se a existência de 35 IES que publicaram artigos sobre a temática. Ressalta-se que, dessas 35 IES, 27 delas não figuram no ranking pois estiveram presentes em apenas um artigo, as demais instituições tiveram uma variação entre 2 e 5 artigos. A instituição que mais publicou sobre essa temática nesse período foi a UFPB, com 5 artigos, seguida da UFERSA, com 4 artigos. As IES UFU, FAAC e USP estiveram presentes em 3 artigos, enquanto as IES UFG, UFCG e UFRJ fizeram-se presentes em 2 artigos. Estes resultados alinham-se parcialmente aos achados de Moraes Jr., Araújo e Rezende (2013), em que os autores verificaram

que as IES UFRJ, UFU, USP e UFPB também figuraram como as instituições que mais publicaram no CBC, na área de “ensino e pesquisa em contabilidade de custos”. Ainda, no estudo de Santos (2015), as IES UFU, USP e UFRJ também figuraram como as mais profícias no CBC, entre os estudos bibliométricos publicados nos anais do congresso. A variedade de instituições demonstra que o tema tem sido estudado em diferentes contextos da academia, denotando a relevância e o interesse dos pesquisadores pelo tema.

4.4 Palavras-chave Utilizadas

Com o intuito de verificar os assuntos estudados dentro temática, foram analisadas as palavras-chave dos artigos da amostra. Com isso, a Tabela 4 demonstra a quantidade de palavras-chave em cada artigo e os anos de publicações.

Quantidade de Palavras-chave	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total
3 Palavras-chave	3	-	1	4	3	4	3	18
4 Palavras-chave	1	4	1	1	3	1	1	12
5 Palavras-chave	-	-	-	-	-	-	-	-
6 Palavras-chave	-	-	-	-	-	-	1	1
Total	4	4	2	5	6	5	5	31

Tabela 4 – Quantidade de palavras-chave utilizadas em cada artigo e seu respectivo ano.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a tabela acima, dos 31 artigos analisados, a maioria dos artigos (22) possuem 3 palavras-chave por artigo. Observou-se, ainda, que 8 artigos utilizaram 4 palavras-chave e apenas 1 artigo apresentou 6 palavras-chave. Nenhum artigo fez uso de 5 palavras-chave. Ao serem analisadas cada uma das palavras-chave, identificou-se um total de 108 palavras-chave. Após a análise, verificou-se que 11 dessas palavras se repetem, conforme evidenciado na Tabela 5.

Palavras-chave	Quantidade de Artigos
Tomada de decisão	13
Contabilidade gerencial	3
Controladoria	2
Custeio baseado em atividades	2
Custeio variável	2
Margem de contribuição	2
Método ABC	2
Método de custeio	2
Micro e pequena empresa	2
Modelagem Econômica de Operações	2
Sistema de Apoio à Decisão	2

Tabela 5 – Palavras-chave que se repetiram nos artigos

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como apresentado na Tabela 5, a palavra mais presente nos artigos analisados é Tomada de Decisão, reforçando a importância das palavras-chave nos artigos científicos, pois elas caracterizam a abordagem que o artigo realiza em relação ao seu tema. Destaca-se ainda a presença de palavras-chave como Contabilidade Gerencial e Controladoria, que são áreas dentro da contabilidade voltadas aos usuários internos, ou seja, focadas na tomada de decisão.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como objetivo geral investigar a produção científica sobre contabilidade de custos como ferramenta para tomada de decisão nas publicações científicas do CBC. Especificamente, o artigo objetivou: (i) identificar a quantidade de publicações realizadas por ano; (ii) identificar quantidade e os principais autores; (iii) identificar quantidade e as instituições de ensino representadas nos artigos; e (iv) identificar as palavras-chave utilizadas.

Realizou-se um estudo bibliométrico, em que foram analisados artigos publicados no CBC entre os anos de 2011 e 2017. O ano de início foi escolhido por ter sido o ano em que o CBC incluiu em seus anais a área temática “contabilidade de custos como ferramenta de planejamento, controle e tomada de decisão”. Nessa área, foram publicados 478 artigos, durante o período analisado. Considerando que o enfoque do presente artigo foi o uso da contabilidade de custos para a tomada de decisão, foram extraídos 31 artigos para a análise de dados.

Em relação à quantidade de artigos verificou-se que eles variavam entre 2 e 6 publicações por ano, tendo uma redução significante no ano de 2013, com apenas 2 artigos, e um pico de publicações, no ano de 2015, com 6 artigos publicados. Após isso, manteve-se a quantidade de 5 artigos nos outros dois anos (2016 e 2017). Diante da quantidade de artigos desse grupo e dada a relevância do tema, pode-se concluir que ainda são poucas as publicações que abordam de forma específica a utilização de custos para a tomada de decisão no CBC.

Quanto aos autores, foi verificado que os artigos não possuem autoria de forma individual, a maioria deles é produzida em grupo, onde a quantidade que mais se destacou foi 2 ou 5 autores. É importante frisar que a norma de no máximo 5 autores estipulada pelo CBC foi obedecida. De uma forma geral, foram identificados 103 autores, onde dois deles tiveram duas publicações.

Sobre as IES, foi identificado um total de 35 instituições de ensino presentes nos artigos. A maioria das IES identificadas possui apenas uma publicação sobre o tema, apenas 8 delas estiveram presentes em 2 ou mais artigos. A UFPB destacou-se entre as IES encontradas, uma vez que foram verificados autores vinculados a esta IES em 5 artigos. Este achado demonstra que existe um amplo número de instituições, assim como de autores publicando sobre o assunto, denotando o vasto interesse pelo tema

em questão.

Quanto às palavras-chave, foram identificadas um total de 104. A que mais se repetiu foi a que se refere à temática desse estudo: tomada de decisão. Esta palavra-chave esteve presente em 13 artigos, demonstrando o quanto as palavras-chave caracterizam e estão relacionadas, de fato, ao conteúdo de uma produção científica.

Deste modo, essa pesquisa é relevante, pois apresentou a abrangência realizada pelo CBC em relação ao tema “custos como ferramenta para tomada de decisão”. Com base nos achados, verificou-se que ainda são poucos os artigos que abordam esse tema. Recomenda-se para futuras pesquisas um estudo bibliométrico que abranja outros periódicos e com mais anos de pesquisa. Ainda, encoraja-se uma análise de redes de coautoria e de cooperação entre os autores de diferentes IES.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, R. O. B.; AMBONI, R. **Teoria Geral da Administração**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia**. São Paulo: Atlas, 2015.
- BARBOZA, M. M.; SOUSA, W. D.; NASCIMENTO, J. C. H. B.; BERNARDES, J. R.; SANTOS, J. S. O Perfil da Pesquisa Bibliométrica Publicada nas 19 Edições do Congresso Brasileiro de Custos. **ABCustos**, v. 10, n. 2, p. 87-117, 2015.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- DUBOIS, A; KULPA, L; SOUZA, E. L. **Gestão de Custos e Formação de Preços**: conceitos, modelos e instrumentos. São Paulo: Atlas, 2009.
- EYERKAUFER, M. L; RENGEL, R.; WAMSER, R. Gestão Estratégica de Custos na Visão de Processos de Trabalho (BPM): uma simulação com o método ABC. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24, 2017, Florianópolis. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2017.
- FAGUNDES, J. A.; BUTNER, L. B.; STURM, G. A.; MACIEL, N. P. Formalização Contábil em Entidade de Assistência Social: um estudo de caso sob a ótica da gestão de custos. **ConTexto**, v. 12, n. 21, p. 59-67, 2012.
- FERREIRA, R. J. **Contabilidade de Custos**: teoria e questões comentadas. 4a. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial**: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- LEITE FILHO, G. A.; PAULO JÚNIOR, J.; SIQUEIRA, R. L. Revista Contabilidade & Finanças USP: uma análise bibliométrica de 1999 a 2006. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2007.
- LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MORAES JÚNIOR, V. F.; ARAUJO, A. O.; REZENDE, I. C. C. Estudo bibliométrico da área ensino e pesquisa em gestão de custos: triênio 2007-2009 do congresso brasileiro de custos. **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 2, p. 20-38, 2013.

OLIVEIRA, D. **Sistemas de Informações Gerenciais**: estratégicas, táticas e operacionais. São Paulo: Atlas, 2004.

RITTA, C. O.; CITTADIN, A.; PEREIRA, B. S. Análise da produção científica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 6, n. 10, p. 76-95, 2015.

ROSA FILHO, C.; PEIXE, B. C. Custos e Avaliação de Desempenho no Setor Público: um levantamento bibliométrico das edições do congresso brasileiro de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2015.

SANTOS, A.R.; ALMEIDA, L.B. Uma Revisão do Status da Prática de Contabilidade de Custos no Cenário Brasileiro: evidências empíricas de pesquisas regionais e nacionais interpretadas sob o enfoque da velha economia institucional (OIE). In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008.

SANTOS, G. C. D. Análise Bibliométrica dos Artigos Publicados como Estudos Bibliométricos na História do Congresso Brasileiro de Custos. **Pensar Contábil**, v. 17, n. 62, p. 4-13, 2015.

SILVA, A. P. F.; MASCIMENTO, A. N.; PINHO, M. A. B.; FALK, J. A. Estudo bibliométrico sobre custo em organizações da construção civil: contribuições do congresso brasileiro de custo de 1996 a 2010. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19, 2012, Gramado. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2012.

SILVA, M. R.; HAYASHI, C. R. M.; HAYASHI, M. C. P. I. Análise Bibliométrica e Cientométrica: desafios para especialistas que atuam no campo. **Revista de Ciência da Informação e Documentação**, v. 2, n. 1, p. 110-129, 2011.

VESCO, D.G.D.; GUERRAS, J.F.; TARIFA, M.R. Custo ABC e Variável em Postos de Combustíveis: um enfoque à atividade de abastecimento. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13, 2006, Belo Horizonte. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2006.

WANDERLEY, C. A.; MEIRA, J. M.; LIBONATI, J. J. Metodologia de Custo de uma Empresa Geradora de Energia Elétrica: Uma Análise Comparativa dos Diversos Métodos de Custo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7, 2000, Recife. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2000.

ZANIEVICZ, M.; BEUREN, I. M.; SANTOS, P. S. A. D.; KLOEPPEL, N. R. Métodos de Custo: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 49, p. 601-616, 2013.

BOURDIEU E AS RELAÇÕES DE PODER EM ORGANIZAÇÕES COOPERATIVAS DE CRÉDITO

Rina Xavier Pereira

Universidade Presbiteriana Mackenzie
São Paulo –SP

Alexandre Peres Mandaji

Universidade Presbiteriana Mackenzie
São Paulo –SP

Leonardo Fernando Cruz Basso

Universidade Presbiteriana Mackenzie
São Paulo –SP

e campo. O que se pretende argumentar aqui é que, mesmo sob a influência de determinadas características institucionais, organizacionais, bem como do tipo de socialização ao quais os agentes tenham sido submetidos, esses mesmos agentes são capazes de produzir conhecimento acerca do contexto e de agiremativamente no sentido de exercerem poder em determinadas situações.

PALAVRAS-CHAVE: Cooperativas de Credito, Bourdieu, Governança Corporativa.

ABSTRACT: The relevant participation of credit cooperatives in the Brazilian financial system reinforces the importance of corporate governance in these entities. Not only in terms of values, but also in the way these organizations are governed, they raise a notorious interest: Cooperatives have a specific governance system, where each cooperative has a vote, regardless of their participation quota. Informal relations of power, and in this framework of Pierre Bourdieu. The purpose of this study is to discuss Bourdieu's contributive potential to understand cooperative governance, with particular interest in power relations. The focus of this study of the French philosopher was attention to the phenomena of social perception and informal power relations and the use of the key concepts he developed from habitus, symbolic capital and field. The point is to argue here that, even

RESUMO: A participação relevante das cooperativas de crédito no sistema financeiro brasileiro reforça a importância da governança corporativa nessas entidades. Não apenas em função de valores, mas também pela forma como são governadas essas organizações, suscitam notório interesse: As cooperativas possuem um sistema específico de governança, onde cada cooperado tem um voto, independente de sua cota de participação, uma característica das cooperativas são as relações informais de poder, e nesse enquadramento de Pierre Bourdieu. O objetivo deste estudo é discutir o potencial contributivo de Bourdieu para entender a governança cooperativa, com particular interesse nas relações de poder. O foco deste estudo do filósofo francês foi a atenção aos fenômenos de percepção social e relações informais de poder e o uso dos conceitos-chave que desenvolveu de habitus, capital simbólico

under the influence of certain institutional and organizational characteristics, as well as the type of socialization to which the agents have been subjected, these same agents are able to produce knowledge about the context and to act actively in the power in certain situations.

Keywords: Credit Cooperatives, Bourdieu, Corporate Governance.

1 | INTRODUÇÃO

Um breve apontamento histórico assinala a constituição da primeira Cooperativa numa pequena cidade inglesa nos arredores de Manchester, Inglaterra, em 1844 (Namorado, 2007), onde:

28 membros fundadores viram a cooperação como o melhor caminho a seguir para dar controle às pessoas comuns de sua própria organização, com todos os membros que tem uma participação igual na tomada de decisão e recebendo uma parte justa dos lucros. (*Rochdale Museum, 2012*)

No Brasil, a primeira cooperativa de crédito foi constituída em 1902, em Nova Petrópolis, Rio Grande do Sul (Sicredi, 2010). Cento e quinze anos depois, as cooperativas financeiras ocupam lugar de destaque no sistema financeiro brasileiro. Ocupam a 5^a posição em depósitos e a 7^a em ativos e em carteira de crédito, conforme dados do Banco Central do Brasil (BCB) de março de 2017 (valores incluídos o Banco Sicredi e o Bancoob). Ainda conforme o BCB, os valores envolvendo o cooperativismo financeiro correspondem a 150 bilhões em depósitos (7,03% dos depósitos junto às instituições financeiras brasileiras), R\$ 270 bilhões em ativos (3,24% no total de ativos do mercado financeiro brasileiro) e R\$ 113 bilhões em operações de crédito (3,29% do total do Sistema Financeiro Nacional).

A participação relevante das cooperativas de crédito no sistema financeiro brasileiro reforça a importância da governança corporativa nessas entidades. Não apenas em função de valores, mas também pela forma como são governadas essas organizações, suscitam notório interesse: As cooperativas possuem um sistema específico de governança, onde cada cooperado tem um voto, independente de sua cota de participação. SILVA, CASTRO E ANTONIALLI (2014). “A participação democrática dos sócios pode ser limitada e complexa, e assim não contribuir de modo eficiente para melhorar e alinhar a governança” (Davis e Neto, 2010).

O interesse da governança corporativa em cooperativas faz surgir o conceito de governança cooperativa no Brasil, a partir de uma pesquisa feita pelo BCB em 2006 envolvendo todos os sistemas de cooperativas de crédito, onde se descobriu que há mecanismos e controles necessários e específicos desse setor que precisam ser aprimorados e aplicados, sendo diferenciados, de certa forma, do estilo de governança tradicional (BCB, 2009).

Desde então, “o tema governança corporativa em cooperativas de crédito ocupa

a agenda do BCB” (2014), e de entidades não governamentais, como o Instituto Brasileiro de Governança Cooperativa, por meio de discussões e edição de publicação versando sobre “melhores práticas” (IBGC, 2015).

Também no campo acadêmico, o tema da governança cooperativa é objeto de estudos: BIALOSKORSKI NETO, et. al (2012) argumentam que a relevância do tema tem evoluído tendo em vista a busca constante de uma administração mais eficaz nas cooperativas, vista a sua fragilidade econômica. BRITO et. al.(2008) dizem que nas cooperativas as relações de poder articuladas entre os grupos de interesses em uma organização, a partir da ocorrência de um processo de negociação e decisão. Para FONTES FILHO et. al.(2008) o termo governança cooperativa diz respeito à forma como os proprietários, que são também associados, organizam seus interesses e exercem controle sobre as atividades executadas.

As cooperativas têm objetivos e estruturas organizacionais diferentes das empresas mercantis tradicionais e pelo fato dos participantes do sistema serem associados, nota-se que as cooperativas devem possuir uma governança distinta e que os aspectos principais do sistema de governança em cooperativas são únicos. GRAY; KRAENZLE (1998).

Todavia, em que pese a governança em cooperativas ser objeto de diversas pesquisas, há poucos estudos abordando as relações de poder. Em estudo bibliométrico compreendendo o período entre 2005 e 2015, Jansen et al (2016) identificaram a “falta de trabalhos sobre o poder exercido nas cooperativas”.

Uma característica das cooperativas são as relações informais de poder, e nesse enquadramento, Bourdieu (2001a) defende a existência do poder simbólico, mediante o qual, as classes dominantes (ou campos dominantes) são beneficiárias de um capital simbólico, disseminado e reproduzido por meio de instituições e práticas sociais, que lhes possibilita exercer o poder. O foco deste estudo do filósofo francês foi a atenção aos fenômenos de percepção social e relações informais de poder e o uso dos conceitos-chave que desenvolveu de *habitus*, capital simbólico e campo.

1.1 Objetivo

O objetivo deste estudo é discutir o potencial contributivo de Bourdieu para entender a governança cooperativa, com particular interesse nas relações de poder.

2 | FUNDAMENTACAO TEORICA

2.1 Cooperativas de crédito

O cooperativismo no Brasil foi inicialmente regulamentado através da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 (BRASIL, 1971), que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas. As Cooperativas de Crédito são consideradas como uma derivação das ideias das cooperativas agropecuárias que surgiram anteriormente no Brasil.

Porém, a organização cooperativista é bem mais antiga. A primeira cooperativa, de acordo com Francisco, Amaral e Bertucci (2013) e Pinheiro (2008), surgiu com um grupo de tecelões ingleses, que fundaram a primeira cooperativa de consumo, em 1844, referida na introdução. E posteriormente surgiu, em 1847, na Alemanha, a primeira Cooperativa de Crédito, sob a responsabilidade de Friedrich Wilhelm Raiffeisen, que no povoado de Weyerbusch/Westerwald estruturou a primeira associação para apoiar a população rural, que, apesar de não seguir os moldes de uma cooperativa como as atuais, serviria de modelo para a futura atividade cooperativista de Raiffeisen, pois era direcionada por princípios presentes até os dias vigentes – principalmente na Alemanha, tais como: responsabilidade ilimitada e solidária dos associados, a singularidade de votos dos sócios, independentemente do número de quotas-parte, a área de atuação restrita, a ausência de capital social e a não-distribuição de sobras, excedentes ou dividendos.

Pinheiro (2008) ainda complementa trazendo à tona a figura de Herman Schulze, que é considerado como um pioneiro das cooperativas de crédito urbanas, e apresentavam diferenças importantes em relação à de Raiffeisen – a de Schulze considerava gerar retorno de sobras ao cooperado, à área de atuação não-restrita e da remuneração de seus gestores.

De acordo com o BCB (2009), a constituição de uma cooperativa de crédito visa prestar serviços financeiros aos seus associados, permitindo acesso ao crédito e outros produtos financeiros que um banco comercial tradicional pode oferecer. A Lei Complementar nº 130, de 17 de abril de 2009, versa sobre o Sistema Nacional de Crédito Cooperativo. No artigo 2º ressalta que elas “destinam-se, precipuamente, a prover, por meio da mutualidade, a prestação de serviços financeiros a seus associados, sendo-lhes assegurado o acesso aos instrumentos do mercado financeiro.”

No Brasil, de acordo com Carvalho et al (2015) e Fontes Filho, Marucci e De Oliveira (2008), as cooperativas de crédito atuam seguindo princípios de autogestão, tendo a presença dos associados atuando na sua gestão de forma ativa. Ressaltam também que por terem o caráter de ser de livre admissão, a área profissional dos associados não é a mesma da atividade-fim da cooperativa de crédito, o que pode provocar um efeito negativo sobre a motivação à participação das atividades das cooperativas.

Uma das diferenças fundamentais entre as cooperativas de crédito e os bancos para Jacques (2015) e Oliveira, Bressan e Bressan (2014) é referente ao uso sobre os rendimentos das operações, sendo que nas cooperativas quando existem sobras, estas são divididas entre os cooperados (que são simultaneamente proprietários e usuários) ou são reinvestidos para capitalizar a própria cooperativa. Pinheiro (2008) ressalta oportunamente que apesar de haver similaridades entre os bancos as cooperativas de crédito, destaca a diferença de que seus clientes, além de usar os produtos de captação e colocação, têm uma atuação junto ao capital institucional da organização, surgindo a figura de “associado”.

Outro ponto que Jacques (2015) destaca é em relação à concorrência, que é presente no caso dos bancos, mas para as cooperativas de crédito a concorrência não é estimulada no setor, sendo inclusive não recomendada pelo BCB a estruturação de cooperativas de crédito com quadro social e área de atuação semelhantes.

Vale ressaltar também da lei nº 5.764, que versa sobre a política nacional de cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências, o artigo quinto, parágrafo único: Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão “cooperativa” em sua denominação.

Parágrafo único. É vedado às cooperativas o uso da expressão “Banco”.

Faz-se necessário aqui destacar as diferentes formas de classificação das cooperativas de crédito, que são definidas em três níveis de atuação: cooperativas singulares, cooperativas centrais e confederações de cooperativas.

As sociedades cooperativas são classificadas como: cooperativas singulares, ou de 1º grau (ou nível), quando destinadas a prestar serviços diretamente aos associados; cooperativas centrais e federações de cooperativas, ou de 2º grau, aquelas constituídas por cooperativas singulares e que objetivam organizar, em comum e em maior escala, os serviços econômicos e assistenciais de interesse das filiadas, integrando e orientando suas atividades, bem como facilitando a utilização recíproca dos serviços; e confederações de cooperativas, ou de 3º grau, as constituídas por centrais e federações de cooperativas e que têm por objetivo orientar e coordenar as atividades das afiliadas, nos casos em que o vulto dos empreendimentos transcender o âmbito de capacidade ou conveniência de atuação das centrais ou federações. (PINHEIRO, 2008; FONTES FILHO, MARUCCI e DE OLIVEIRA, 2008)

A composição segundo o BCB é determinada da seguinte forma:

As cooperativas de crédito se dividem em: singulares, que prestam serviços financeiros de captação e de crédito apenas aos respectivos associados, podendo receber repasses de outras instituições financeiras e realizar aplicações no mercado financeiro; centrais, que prestam serviços às singulares filiadas, e são também responsáveis auxiliares por sua supervisão; e confederações de cooperativas centrais, que prestam serviços a centrais e suas filiadas. Observam, além da legislação e normas gerais aplicáveis ao sistema financeiro: a Lei Complementar nº 130, de 17 de abril de 2009, que institui o Sistema Nacional de Crédito Cooperativo; a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas; e a Resolução nº 3.859, de 27 de maio de 2010, que disciplina sua constituição e funcionamento. As regras prudenciais são mais estritas para as cooperativas cujo quadro social é mais heterogêneo, como as cooperativas de livre admissão. (BCB, 2013)

E a Lei nº 5.764, o artigo sexto, parágrafo único:

Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

I - singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos;

II - cooperativas centrais ou federações de cooperativas, as constituídas de, no mínimo, 3 (três) singulares, podendo, excepcionalmente, admitir associados individuais;

III - confederações de cooperativas, as constituídas, pelo menos, de 3 (três) federações de cooperativas ou cooperativas centrais, da mesma ou de diferentes modalidades.

Tendo essa divisão exposta, o presente trabalho se preocupou com as cooperativas de crédito singulares de todo o território nacional. Que de acordo com a mesma Lei nº 5.764, artigo 7º elas “se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados”.

Ao contrário das cooperativas de crédito, as demais entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional (SFN) têm apresentado uma redução no número de instituições até 2009 (JACQUES, 2015, BCB, 2014; ARRUDA, 2014; FREITAS e FREITAS, 2014; DIEL e DA SILVA, 2014; MONTEIRO, 2014; ARAUJO e SILVA, 2011; PINHEIRO, 2008; FERREIRA, GONÇALVES e BRAGA, 2007), porém, de acordo com Carvalho et al (2015), o número de cooperados tem experimentado um crescimento mesmo com uma estabilidade em relação ao número de cooperativas dos últimos períodos. O que pode ser verificado na figura abaixo, que representa a evolução do quantitativo das cooperativas de crédito, porém, após o ano de 2008, observa-se também uma pequena queda no número de cooperativas de crédito.

2.2 Governança corporativa em cooperativas de crédito.

A governança corporativa tem despertado o interesse de vários setores, principalmente por estar sendo considerada uma moderna abordagem de gestão durante os últimos 20 anos (Dagli, Eyuboglu e Ayaydin, 2012). De acordo com Maranho (2014), o estado atual da discussão sobre a governança corporativa é resultado de trabalhos desenvolvidos desde a década de 1930, o que leva a já ter disponível um grande embasamento para uma teoria já consolidada.

Carvalho (2002) descreve a governança corporativa como sendo mecanismos ou princípios que direcionam o processo decisório dentro de uma organização que busca minimizar os problemas de agência. Já para Becht, Bolton e Röell (2005) ela se concentra na resolução dos problemas coletivos entre os diversos investidores e a tentativa de conciliação dos conflitos de interesse entre os vários possuidores dos direitos corporativos.

A governança corporativa se propõe a lidar com as formas pelas quais diversos stakeholders exercem controle sobre o gestor e outros colaboradores da organização para proteger os seus próprios interesses (Hagendorff, 2014). Shleifer e Vishny (1996) afirmam que a governança corporativa trata da maneira pela qual os fornecedores de

recursos financeiros às corporações se asseguram de que obterão retorno por seus investimentos.

Ainda Shleifer e Vishny (1996) ressaltam uma lógica para se entender a governança corporativa é de que os gestores devem ser escolhidos, capacitados, responsabilizados para alocar da forma mais eficaz os recursos disponíveis da organização para alcançar os resultados previstos. A governança corporativa é direcionada para a organização e a dinâmica de atuação da propriedade, reconhecendo sua influência sobre os resultados e a perenidade de um dado projeto.

Seitz (2012), diz ainda que, podem surgir custos referentes à governança, que está relacionado ao não cumprimento de contratos firmados entre as partes. Williamson (1996) diz em forma ampla, que os estudos de governança se preocupam com a identificação, explicação e minimização das formas de falhas contratuais, e ainda considera que as instituições são consideradas formas de mecanismos de governança, assim como firmas e mercados são encarados como formas alternativas de governança.

De forma bem direta, Carvalho (2002) diz que a governança corporativa é um conjunto de regras que visam minimizar os problemas de agência, definição compartilhada por La Porta et al (1996), ao afirmarem que a governança corporativa é um conjunto de mecanismos através dos quais os investidores externos se resguardam contra ações inadequadas dos membros das organizações. Maranho (2014) ressalta “que uma melhora da qualidade da governança corporativa facilita o acesso às fontes de financiamento e pode reduzir os custos de obtenção do capital”.

Interligando a governança corporativa e as cooperativas de crédito, o BCB trata da seguinte forma:

[...] as cooperativas de crédito trazem uma característica importante para análise de sua governança, que é o fato de serem, além de associações, instituições financeiras, caracterizadas por exposição a riscos que podem levar à contaminação de um sistema. Entretanto, diferentemente de outras instituições pertencentes ao sistema financeiro, as cooperativas de crédito não têm seu capital negociado em mercado de ações, não estando, assim, sujeitas a escrutínio de investidores, o que aumenta ainda mais a necessidade de adoção de boas práticas de governança. (BANCO CENTRAL, 2008)

Mesmo que a aplicação das práticas de governança corporativa tenha suas raízes e aplicações visando atender as empresas privadas, analisando-se pela sua proposta de disciplinar os papéis e as responsabilidades entre proprietários e investidores sobre a condução das empresas privadas, percebe-se que essas práticas podem ser aplicadas a um conjunto mais amplo de organizações, como por exemplo as de governança democrática e de autogestão, onde se enquadram as cooperativas de crédito (BCB, 2009).

Ainda abordando a questão de governança corporativa referente à sua importância, de acordo com Fontes Filho, Marucci e Oliveira (2008) ela é essencial pela necessidade

das grandes organizações serem ágeis no processo decisório, mostrar eficiência e possuir especialização de gestores e redução dos custos da decisão coletiva, e é considerada um mecanismo pelo qual os cooperados alinharam seus interesses e controlam sua execução. Ainda indicam que os escândalos de grandes organizações como a Enron, Worldcom e Parmalat impulsionaram o interesse sobre a necessidade e importância dos mecanismos de governança corporativa.

A governança corporativa trata do governo estratégico da empresa, da articulação e da distribuição do poder entre as partes com direitos de propriedade e os responsáveis pela gestão. [...] Nas corporações ela direciona as questões de relações entre controladores, acionistas, gestores, mercados de capitais e financiadores, assim como entre diversos grupos influenciados pela ação da empresa (*stakeholders*), tais como empregados, clientes, fornecedores, órgãos reguladores e sociedade. (BCB, 2009, p. 32).

Essa definição apontada pelo BCB (2009) será a que norteará este trabalho. A governança corporativa procura definir procedimentos para direcionar as relações entre os proprietários, gestores e mercados, baseando-se em princípios como transparência, equidade e prestação de contas, permitindo assim a organização ter um melhor exercício do direito de propriedade e do controle interno e externo e para a diminuição de conflitos de agência que possam vir a ocorrer por divergências entre os cooperados e os gestores. Com os mecanismos de governança, a organização consegue ganhos, como a redução dos custos de capital e dos riscos do negócio, sendo assim, possível de se inferir que a adoção das práticas de governança “torna um sistema mais seguro e confiável no que se refere a perspectiva de mercado e de agentes externos” (BCB, 2009, p. 31).

Assim exposto, deve-se delimitar bem as figuras do agente e do principal. No caso do referido estudo serão assumidos como agente os gestores das cooperativas de crédito e o principal os cooperados.

2.3 O Conceito de campo e *habitus*

Os conceitos de campo e o de *habitus* permitem uma melhor compreensão da relação entre indivíduo e sociedade, do mundo social, dos diversos espaços que o compõem, suas hierarquias e lutas internas. O campo pode ser considerado tanto um campo de forças, pois constrange os agentes nele inseridos, quanto um campo de lutas, no qual os agentes atuam conforme suas posições, mantendo ou modificando sua estrutura (BOURDIEU, 1996).

2.4 O campo econômico

Em seu artigo O Campo Econômico, publicado na revista *Actes de la Recherche en Sciences Sociales*, nº 119, em setembro de 1997, Bourdieu inicia seu texto explicando que a principal contribuição da pesquisa a respeito da produção e da venda de casas próprias, “é que elas mostram que tudo o que a ortodoxia econômica considera como

um puro dado [...] é o produto de uma construção social, [...] do qual somente a história pode dar conta". (BOURDIEU, 1997, p.17)

O campo econômico se distingue dos outros campos pelo fato de que as sanções são especialmente brutais e que as condutas podem se atribuir publicamente como fim a busca aberta da maximização do lucro material individual. Mas a emergência de tal universo não implica de modo algum a extensão a todas as esferas da existência da lógica de troca mercantil. (BOURDIEU, 1997, p.22)

A grande contribuição de Bourdieu para o pensamento da economia e da sociologia econômica se dá com os conceitos de campo e *habitus*.

Explorando o assunto teoricamente, pode-se compreender a noção de campo ao considerar, por hipótese, uma disputa onde cada agente busca para si, determinados capitais. Esses capitais, diversos, podem ser o capital cultural, financeiro, tecnológico, jurídico, organizacional, comercial ou simbólico. De acordo com a acumulação de capitais de cada agente, desenha-se uma posição determinante para o que cada agente pode fazer.

Uma empresa pode possuir uma determinada vantagem que a distingue dos demais concorrentes, por exemplo, recursos relacionados à tecnologia. Esses recursos conferem uma posição específica e vantajosa da empresa, qualificando o conjunto de ações frente aos concorrentes. Por consequência, o comportamento dessa empresa no campo tende a considerar ações em função do capital tecnológico, como vender mais e eventualmente com maiores margens em relação aos concorrentes que não conseguem reproduzir o mesmo capital tecnológico.

A estrutura de um campo depende da concentração de capitais, do equilíbrio ou desequilíbrio de capitais, dos tipos de capital de cada um dos agentes em cada um dos agentes envolvidos, contrariando assim a noção econômica liberal de equilíbrio das forças de mercado, isto é, pela "mão invisível do mercado".

Bourdieu propõe ainda uma diferenciação dos tipos de capital em relação à verdade ortodoxa dos preços.

As diferentes espécies de capital não agem somente de maneira indireta, através dos preços; elas exercem um efeito estrutural, porque a adoção de uma nova técnica, o controle de uma parte maior do mercado, etc., modificam as posições relativas e as performances de todas as espécies de capital detidas pelas outras firmas. (Bourdieu, 1997, p.26)

Nesse mesmo sentido, considera que a racionalidade da teoria econômica só seria capaz de operar com cálculos objetivos, ignorando aspectos subjetivos na conduta dos agentes.

Conforme SETTON (2002), "*Habitus* pode ser entendido por um conjunto de propensões que permitem os indivíduos, agir dentro de uma estrutura social determinada com vistas à manutenção de sua dinâmica Organizacional".

2.5 O poder simbólico em Bourdieu: entre a estrutura e a ação.

Bourdieu (2001a) defende a existência do poder simbólico, mediante o qual, as classes dominantes (ou campos dominantes) são beneficiárias de um capital simbólico, disseminado e reproduzido por meio de instituições e práticas sociais, que lhes possibilita exercer o poder. Esses símbolos são instrumentos por excelência da integração social e tornam possível se obter o consenso acerca do sentido do mundo social o qual contribui fundamentalmente para a reprodução da ordem social dominante.

O poder simbólico consiste, então, “...[n]esse poder invisível que só pode ser exercido com a cumplicidade daqueles que não querem saber que lhe estão sujeitos ou mesmo que o exercem” (Bourdieu, 2001a, p. 7-8). Percebe-se, nesse ponto, a presença na necessidade de legitimação do poder pelo outro para que seu exercício surta efeito, assim como na obra de CROZIER; FRIEDBERG (1990) e PETTIGREW (1977). Contudo, a obra de Bourdieu diferencia-se desses autores no que diz respeito à introdução da noção dos sistemas simbólicos, sistemas de comunicação e conhecimento cujo poder serve à construção da realidade que tende a estabelecer um sentido imediato do mundo social, ou seja, uma concepção homogênea do tempo, do espaço, da causa, tornando possível a concordância entre os atores sociais.

BOURDIEU (2001a) também afirma que as produções simbólicas, por sua vez, funcionam como instrumentos de dominação porque contribuem para a integração real das classes dominantes, distinguindo-as das outras classes; para a desmobilização das classes dominadas; para a legitimação da ordem estabelecida, mediante o estabelecimento de distinções (hierarquias); e para a legitimação das distinções. Segundo Bourdieu (2001a, p. 11), esse efeito ideológico, produzi-lo a cultura dominante dissimulando a função de divisão na função de comunicação: a cultura que une (intermediário de comunicação) é também a cultura que separa (instrumento de distinção) e que legitima as distinções compelindo todas as culturas (designadas como subculturas) a definirem-se pela sua distância em relação à cultura dominante.

Para que tudo isso aconteça, BOURDIEU (1996a) afirma ser necessária a presença de universos nos quais as estruturas objetivas sejam capazes de se reproduzir nas estruturas mentais. Entre as instituições que contribuem para essa reprodução, o autor assinala os ritos de instituição que criam separação entre os “iniciados” e os “não-iniciados”. Importante ressaltar que BOURDIEU (1996a) não nega a presença de conflitos. Para ele, a estruturação das mentalidades, ou seu processo de construção, implica aceitar a presença de luta nos campos de poder.

3 I PROPOSIÇÃO METODOLOGICA PELA ABORDAGEM DE BOURDIEU.

Ao se conduzir uma pesquisa pela abordagem (e metodologia) de Bourdieu, com o olhar nas relações de poder no campo nas cooperativas de crédito, seria oportuno lembrar o que esclarece Bourdieu , em sua obra O Poder Simbólico (2001a). Ele

defende que a condução de uma pesquisa pressuponha “liberdade metodológica”, isto é, que haja liberdade de utilizar variadas metodologias e formas para analisar um determinado objeto.

Pode-se, por exemplo, utilizar a análise das correspondências para fazer uma análise de discurso (como fiz, por exemplo, em relação aos discursos publicitários das diferentes empresas de produção de casas pré-fabricadas) ou combinar a mais clássica análise estatística com um conjunto de entrevistas em profundidade ou de observações etnográficas (como fiz em *La Distinction*). (Bourdieu, 2001a, p.26).

Essa liberdade, contudo, não permite qualquer admissibilidade de perda do rigor científico. A pesquisa deve ser conduzida de forma ativa e sistemática, explica Scartezini (2011) ao descrever método de Pierre Bourdieu.

Bourdieu utilizou tanto técnicas qualitativas (entrevista, conversação roteirizada e observação) quanto quantitativas (instrumentos estatísticos, correlações e análise fatorial) aplicados aos resultados das entrevistas e das observações.

Segundo Cherques (2006), embora Bourdieu tenha desenvolvido seu quadro referencial ao longo de décadas de pesquisa, desde os seus primeiros trabalhos ele traz determinados elementos essenciais.

Bourdieu segue, em linhas gerais, o protocolo de investigação estruturalista, mas tem como fundamento epistemológico o “materialismo racional” de Bachelard (1990), que preconiza a elaboração prévia do modelo teórico das “estruturas noumenais” (noumeno sendo a intuição intelectual, pura ou derivada da sensibilidade, o pensamento pensado, por oposição ao fenômeno, o manifesto) e a experimentação como realização ou atualização do fenômeno. Propõe um percurso epistemológico que vai “do racional ao real” e não do “real ao geral”. (CHERQUES, 2006).

O quadro a seguir descreve as etapas de uma pesquisa seguindo a abordagem de Bourdieu. Essas etapas se superpõem no desenvolvimento da pesquisa, entretanto podem ser explicadas separadamente.

Etapas da pesquisa.	Adaptação ao contexto da pesquisa em cooperativas
Marcação de um segmento do social com características sistêmicas (campo)	Demarcar o campo da investigação. A escolha do campo é livre (uma cooperativa), mas sua delimitação deve ser analítica. Compreender os limites de campo, evitando a contaminação da pré-noção.
Construção prévia do esquema das relações dos agentes e instituições objeto do estudo (posições)	A construção de uma teoria, formando um objeto teórico que será posto à prova. Por exemplo, em que pese o fato de que cada cooperado tem um voto (independente da representatividade de sua quota-partão), os capitais políticos, econômicos, intelectuais influenciam esse sistema “democrático”.
Decomposição de cada ocorrência significativa, característica do sistema de posições do campo.	Construção das relações objetivas (econômicas, linguísticas etc.) as práticas e as representações da prática do campo. Explicar a realidade, sem confundir um modelo do real com a realidade do modelo, que não pode dar conta da complexidade infinita do real e ademais, será retificado parte empírica da pesquisa. Buscar correspondência estrutural entre a posição dos cooperados e a instituição.

Etapas da pesquisa (continuação)	Adaptação ao contexto da pesquisa em cooperativas
Análise das relações objetivas entre as posições no campo (lógica)	A “lógica” do campo, vista pela interpretação da vida social, não pela concepção dos seus participantes (“o que você pensa sobre...”) mas pela interpretação das causas estruturais que escapam à consciência. Indicar a posição no espaço social segundo (i) volume do capital do cooperado - econômico, político, simbólicos- utilizáveis para conservar sua posição; (ii) a composição do capital global segundo o peso relativo das diferentes espécies de capital; e (iii) a trajetória social do agente - passada, presente e o seu futuro potencial), indicada ao longo dos eixos espaciais.
Análise das disposições subjetivas (<i>habitus</i>)	Construção da gênese social do problema, em que se questiona: Quais são os conceitos universais, os objetos universalizáveis observados na cooperativa? O <i>habitus</i> estrutura o mundo social, mas não de pode inferir mecanicamente o mundo social a partir do <i>habitus</i> . Enquanto as disposições são duráveis, o campo é dinâmico, o que gera efeitos de deslocamento das condições de geração das disposições, e, portanto, do <i>habitus</i> .
Construção de uma matriz relacional corrigida da articulação entre as posições (estrutura)	A construção da matriz de relações, a estrutura de articulação entre as posições, acompanha, corrige e arremata a análise da lógica do campo. O que as estatísticas realmente dizem? O que os discursos realmente revelam?
Síntese da problemática geral do campo	Como são adquiridas as estruturas cognitivas, isto é: quais os capitais, principalmente, qual o capital simbólico em jogo? Como o mundo é percebido, dividido, registrado pelos agentes? Como as estruturas cognitivas se ajustam às estruturas objetivas? Quais as coerções, quais as relações de dominação que elas exercem? Quais os interesses de perpetuação da riqueza, do status, da dominação envolvidos? Quais os grupos de interesse? Quais os conflitos que se dão no interior do campo?

Quadro 1 - As Etapas e elementos essenciais da pesquisa de Bourdieu

Fonte: Adaptado pelos autores com base em Cherques (2006)

O que poderia ser considerado uma recomendação, senão um alerta para o pesquisador interessado na abordagem de Bourdieu, e que a pesquisa executada pela referida abordagem deverá estudar os três itens, isto é, o campo, o *habitus* e o capital. Além disso seja para estudos no campo das cooperativas de crédito, seja em que campo for,

A construção do objeto não é coisa que se produza de uma assentada, por uma espécie de ato teórico inaugural, e programa de observações ou de análises por meio da qual a operação se efetua [...] é um trabalho de grande fôlego, que se realiza pouco a pouco, por retoques sucessivos, por toda uma série de correções , de emendas, sugeridos por o que se chama o ofício. (BOURDIEU, 1989, P 26-27)

4 | CONCLUSÃO

O estudo da governança cooperativa pela abordagem de Bourdieu permite analisar as relações de poder, as estratégias utilizadas para se exercer o poder, para resistir a ele, para disciplinar, para se manter ou se sobressair em um determinado espaço organizacional , em um nível micro. Esse nível micro de análise, contudo, será delimitado por um campo de poder, conceito resgatado da obra de Bourdieu (1996). Nesse campo, as relações de poder ocorrem e podem ser percebidas pelos agentes

(cooperados) que se organizam com seus recursos (tipos de capital físico, simbólico, cultural, etc.) e interagem com as estruturas do campo para agirem sobre a ação dos outros.

Importante perceber que essas ações ocorrem num campo estruturado objetivamente, com suas características próprias e instituições e que os agentes agem em conformidade com seu *habitus*, adquirido ao longo de sua vida e por meio das formas de socialização exercidas pelas cooperativas e pelo meio social em que vivem (BOURDIEU, 1999). Porém, deve-se observar que, apesar da presença das estruturas objetivas e subjetivas que funcionam no sentido de perpetuar a dominação dentro do campo de poder, em um nível macrossocial (BOURDIEU, 2001a).

O que se pretende argumentar aqui é que, mesmo sob a influência de determinadas características institucionais, organizacionais, bem como do tipo de socialização ao quais os agentes tenham sido submetidos, esses mesmos agentes são capazes de produzir conhecimento acerca do contexto e de agirem ativamente no sentido de exercerem poder em determinadas situações.

Finalmente conclui-se que o presente estudo, uma pesquisa bibliográfica de natureza exploratória, descritiva e transversal, permite avaliar algumas características das publicações selecionadas, como, por exemplo, as lacunas encontradas pelos autores, as propostas de estudos futuros apresentadas nos trabalhos, a distribuição em artigos de revistas que abordam a temática governança cooperativa, e ainda, discutir a aplicação prática da metodologia de Bourdieu no campo das cooperativas de crédito.

REFERÊNCIAS

- ALBARELLO, E. P.; FIORESI, C. **Governança Corporativa: A Importância Do Marketing De Relacionamento Nas Cooperativas De Crédito: O Caso Da Sicredi Alto Uruguai RS/SC**. Revista de Administração, v. 11, n. 20, p. 119-133, 2014.
- ARAÚJO, E. A. T.; SILVA, W. A. C. **Cooperativas de Crédito: a Evolução dos Principais Sistemas Brasileiros Com um Enfoque em Indicadores Econômico-Financeiro**. Contextus-Revista Contemporânea de Economia e Gestão, v. 9, n. 1, p. p. 117-126, 2011.
- ARRUDA, A. G. S. **Estruturas de governança em redes de cooperativas de crédito sob a ótica da teoria dos custos de transação: um estudo comparativo entre cooperativas brasileiras e canadenses**. 257 f. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Doutorado em Administração. Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul, SP, 2014.
- BAILEY, W.; HUANG, W.; YANG, Z. **Bank Loans with Chinese Characteristics: Some Evidence on Inside Debt in a State-Controlled Banking System**. The Journal of Financial and Quantitative Analysis, v. 46, n. 6, p. 1795-1830, 12/01 2011.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Governança Cooperativa: diretrizes e mecanismos para o fortalecimento da governança em cooperativas de crédito**. Brasília: BCB, 2009.
- BEINER, S., DROBETZ, W., SCHMID, Markus M. e ZIMMERMANN, Heinz, **An integrated framework of corporate governance and firm valuation**. European Financial Management, v. 12, n. 2, p. 249-283, 2006.

BERTOLLA, A. ; SANTOS, L. D. ; POLACINSKI, E. . **Governança Corporativa: A Importância Para Sustentabilidade das Cooperativas de Crédito.** IN: ECOINOVAR, 2014, Santa Maria/RS. 3º Fórum Internacional ECOINOVAR – Anais.., 2014. V. 03.

BIALOSKORSKI NETO, S.; BARROSO, M. F. G.; REZENDE, A. J. **Co-operative governance and management control systems: an agency costs theoretical approach.** Brazilian Business Review, v. 9, n. 2, p. 68-87, 2012.

BORGIA, M. S. **The social report as a tool of ethical governance in cooperative banking.** Megatrend revija, v. 68, p. 139, 2006.

BOURDIEU, P. **Razões práticas: sobre a teoria da ação.** Campinas: Papirus, 231 p. 1996.

BOURDIEU, P. **O Campo econômico.** Política e Sociedade. N° 6, abril/2005. 1997.

BOURDIEU, P. **O poder simbólico.** 4. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2001a. 322 p.

BOURDIEU, P. **Entrevista a Yvette Delsault: sobre o espírito da pesquisa.** Tempo Social, v. 17, n. 1, p. 175-210, jul. 2005.

BRESSAN, V. G. F.; BRAGA, M. J.; BRESSAN, A. A.; RESENDE FILHO, M. A. **Uma proposta de indicadores contábeis aplicados às cooperativas de crédito brasileiras.** Revista de Contabilidade e Controladoria, Curitiba, v. 2, n. 4, p. 58-80, set./dez. 2010.

BRESSAN, V. G. F.; BRESSAN, A. A.; RESENDE FILHO, M. A. **Uma aplicação do sistema PEARLS às cooperativas de crédito brasileiras.** Revista de Administração, v. 46, n. 3, art. 4, p. 258-274, 2011.

BRESSAN, V. G. F.; BRAGA, M. J.; BRESSAN, A. A. **Análise do risco de insolvência pelo modelo de cox: uma aplicação prática.** Rev. adm. empres., São Paulo , v. 44, n. spe, Dec. 2004 .

BRITO, V. da G. P., et al. **A dinâmica política no espaço organizacional: um estudo das relações de poder em uma organização cooperativa.** RAC-Electronica, v. 2, n. 1, p. 141-155, 2008.

CARRETTA, A. et al. **Politicians ‘on Board’: Do Political Connections Affect Banking Activities in Italy?** European Management Review, v. 9, n. 2, p. 75-83, 2012.

CARVALHO, A. G. de. **Governança corporativa no Brasil em perspectiva.** Revista de Administração da Universidade de São Paulo. 37.3 São Paulo, 2002.

CARVALHO, F. J. C. **Inovação financeira e regulação prudencial: da regulação de liquidez aos acordos da Basileia.** Regulação financeira e bancária. São Paulo: Atlas, p. 121-139, 2005.

CARVALHO, F. L. de; DIAZ, M. D. M.; BIALOSKORSKI NETO, S. e KALATZIS, A. E. G. **Saída e Insucesso das Cooperativas de Crédito no Brasil: Uma Análise do Risco.** Revista de contabilidade e finanças, São Paulo , v. 26, n. 67, p. 70-84, abril de 2015 .

CHERQUES, H. R. T. **Pierre Bourdieu: a teoria na prática.** RAP. Revista Brasileira de Administração Pública, v. 40, p. 27-, n. 2006.

CORREIA, L. F.; AMARAL, H. F.; LOUVET, P. **Um índice de avaliação da qualidade da governança corporativa no Brasil.** Revista Contabilidade & Finanças, v. 22, n. 55, p. 45-63, 2011.

COSTA, D. R. M.; CHADDAD, F. R.; AZEVEDO, P. F. de. **Separação entre propriedade e decisão de gestão nas cooperativas agropecuárias brasileiras.** Revista de Economia e Sociologia Rural, v. 50, n. 2, p. 285-300, 2012.

CROZIER, M.; FRIEDBERG, E. **El actor y el sistema: las restricciones de la acción colectiva.** México: Alianza Mexicana, 1990. 392 p.

DIEL, F. J.; DA SILVA, T. P. **Análise da eficiência eo posicionamento do ranking das cooperativas de crédito do Brasil.** Revista Internacional de Desenvolvimento Local, v. 15, n. 1, p. 35, 2014.

FERREIRA, M. A. M.; GONCALVES, R. M. L.; BRAGA, M. J. **Investigação do desempenho das cooperativas de crédito de Minas Gerais por meio da Análise Envoltória de Dados (DEA).** Econ. Apl., Ribeirão Preto , v. 11, n. 3, Sept. 2007 .

FONTES FILHO, J. R.; MARUCCI, J. C.; OLIVEIRA, M. J. de. **Governança cooperativa: participação e representatividade em cooperativas de crédito no Brasil.** Revista de Contabilidade e Organizações, Ribeirão Preto, p. 107–125, set./dez, 2008.

FREITAS, A. F. de; FREITAS, A. F. de. **Os alicerces sociopolíticos do cooperativismo de crédito rural solidário na Zona da Mata de Minas Gerais.** Revista de Economia e Sociologia. Rural, Brasília , v. 51, n. 3, p. 433-453, set. 2013 .

GRAY, T. W.; KRAENZLE, C. A. **Member participation in agricultural cooperatives: a regression and scale analysis.** Research Report 165. Rural Business- Cooperative Service. Washington, D.C: United States Department of agriculture. 30 p. 1998.

HAGENDORFF, J. **Corporate governance in banking.** The Oxford Handbook of Banking, p. 139, 2014.

HUANG, Y. **How Did China Take Off?** The Journal of Economic Perspectives, v. 26, n. 4, p. 147-170, 10/01, 2012.

IMAI, M. **Political Influence and Declarations of Bank Insolvency in Japan.** Journal of Money, Credit and Banking, v. 41, n. 1, p. 131-158, 02/01 2009.

JACQUES, E. R. **O Cooperativismo de Crédito Brasileiro: Um Estudo Sobre os Determinantes do Crescimento do Setor.** 2015. 117 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Econômico. Defesa: Curitiba, 2015.

JANSEN, A.C.; MAEHLER, A.E.; DA SILVA, F.M.; DIAS, M.F.P. **Governança Cooperativa: Um Estudo Bibliométrico Entre 2005 E 2015.** XIX SEMEAD, USP, 2016

LAMEIRA, V. **As Relações entre Governança e Risco nas Companhias Abertas Brasileiras.** Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v. 14, n. 42, p. 7-25, jan. / mar. 2012.

LEAL, R. P.; SILVA, A. C. Da. **Corporate Governance, Transparency, and Value.** In: Encontro Brasileiro de Finanças, 2005, São Paulo. Anais do 5º Encontro Brasileiro de Finanças, 2005.

NAMORADO, R. **Cooperativismo: História e Horizontes.** Centro de Estudos Sociais Faculdade de Economia Universidade de Coimbra, Oficina do CES nº 278, 2006.

PETTIGREW, A. M. **Strategy formulation as a political process.** International Studies of Management and Organizations, [S.I.], v. 7, n. 2, p. 78-87, 1977.

PINHEIRO, M. A. H. **Cooperativas de crédito: história da evolução normativa no Brasil.** 6 ed. – Brasília : BCB, 2008.

PINTO, G. M. V. de S.; COSTA, F. M. da; FUNCHAL, B. **Governança corporativa e o desempenho das cooperativas de crédito do Brasil.** In: Convenção dos Contabilistas do Estado do Espírito Santo, 20., 2008, Cachoeiro de Itapemirim (ES). Anais...Cachoeiro de Itapemirim: CRC-ES, 2008.

PINTO, G. M. V. de S.; FUNCHAL, B.; COSTA, F. M. da. **Governança corporativa e o desempenho das cooperativas de crédito do Brasil**. In: INTERNATIONAL ASSOCIATION FOR ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH (IAAER) - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (ANPCONT), 3., 2009, São Paulo (SP). Anais... São Paulo: ANPCONT, 2009.

SALAMA, F. M.; PUTNAM, K. **The Impact of Corporate Governance on the Financial Outcomes of Global Diversification**. The International Journal of Accounting, v. 48, n. 3, p. 364-389, 2013.

SCARTEZINI, N. **Introdução ao método de Pierre Bourdieu**. Cadernos de Campo (UNESP), v. 14\15, p. 25-37, 2011.

SETTON, M.G.C. **A teoria do habitus em Pierre Bourdieu: uma leitura contemporânea**. Revista Brasileira de Educação. Maio/Jun/Jul/Ago Nº 20, 2002.

SILVA, I. C.; CASTRO, C. C. de; ANTONIALLI, L. M. **Governança nas aglomerações produtivas: proposição de um modelo teórico de análise da trajetória de formação e desenvolvimento da coordenação**. Revista Brasileira de , v. 10, n. 1, p. 183-205, jan/abr, 2014. Gestão e Desenvolvimento Regional, Taubaté.

SILVEIRA A. Di M. da. **Governança corporativa, desempenho e valor da empresa no Brasil**. 2002. 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade Departamento de Administração, Universidade de São Paulo, Outubro de 2002.

SILVEIRA, A. Di M. da; BARROS, L. A. B. de C.; FAMÁ, R. **Determinantes do nível de governança corporativa das companhias abertas brasileiras**. 2004. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

TOSINI, M. de F. C; BASTOS, A. M. **Governança cooperativa: as funções de fiscalização e controle em cooperativas de crédito no brasil**. Revista de Contabilidade e Organizações, Ribeirão Preto, v. 2, n. 4, p. 75-89, 2008.

VILELA, D. L.; NAGANO, M. S.; MERLO, E. M. **Aplicação da análise envoltória de dados em cooperativas de crédito rural**. Rev. adm. contemp., Curitiba , v. 11, n. spe2, p. 99-120, 2007 .

WILLIAMSON, O. E. **The Economics of Governance**. American Economic Review, p. 1-18, 2005.

XIAN, C.; CHEN, H.; MOLDOUSUPOVA, A. **Investment, Earnings Management and Equity-based Compensation**. Journal Of Accounting, Business & Management, v. 18, n. 2, 2011.

XU, C. **The Fundamental Institutions of China's Reforms and Development**. Journal of Economic Literature, v. 49, n. 4, p. 1076-1151, 12/01 2011.

REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO IMOBILIZADO: AS ETAPAS DO TESTE DE *IMPAIRMENT*

Angela Maria Haberkamp

Centro de Gestão Organizacional, Univates –
Universidade do Vale do Taquari
Lajeado/RS

Alexandre André Feil

Centro de Gestão Organizacional, Univates –
Universidade do Vale do Taquari
Lajeado/RS

Adriano José Azeredo

Centro de Gestão Organizacional, Univates –
Universidade do Vale do Taquari
Lajeado/RS

Landara Kremer

Centro de Gestão Organizacional, Univates –
Universidade do Vale do Taquari
Lajeado/RS

RESUMO: Este estudo aborda o teste de recuperabilidade de ativos, uma das principais alterações introduzidas pelo processo de convergência às normas contábeis internacionais. O teste visa assegurar que os bens do Ativo Imobilizado não estejam registrados contabilmente por valores superiores ao seu valor recuperável. Neste sentido, o objetivo principal desse estudo é identificar os critérios, indicadores e metodologia utilizados para realização do teste do *impairment*. Para tanto, foi desenvolvido um estudo com abordagem qualitativa e quantitativa em uma companhia do ramo alimentício brasileiro. Os dados foram

coletados em relatórios e demais documentos disponibilizados pela empresa. Para realização do teste, foram encontradas dificuldades em relação a localização dos ativos na empresa e na identificação do valor de mercado destes ativos. Embora tenham sido identificadas divergências em relação ao valor dos ativos, o valor recuperável é superior ao registrado nas demonstrações contábeis, não havendo, desta forma, necessidade de provisões de perdas por recuperabilidade.

PALAVRAS-CHAVE: Ativo imobilizado.
Impairment. Normas internacionais de contabilidade. Valor de mercado do Imobilizado.

ABSTRACT: This study addresses the asset recovery test, one of the main changes introduced by the process of convergence to international accounting standards. The test intended to ensure that property, plant and equipment are not accounted for over their recoverable value. In this sense, the main objective of this study is identify the criteria, indicators and methodology used to perform the impairment test. For that, a qualitative and quantitative study was developed in a Brazilian food company. The data were collected in reports and other documents made available by the company. To perform the test, difficulties were encountered regarding the location of the assets in the company and the identification of

the market value of these assets. Although differences have been identified in relation to the value of the assets, the recoverable value is higher than that recorded in the financial statements, therefore, there is no need for provisions for recoverable losses. **KEYWORDS:** Property, plant and equipment. Impairment. International accounting standards. Fixed assets market value.

1 | INTRODUÇÃO

A contabilidade mundial passa por um processo de convergência às normas internacionais, denominadas de *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Tal convergência costuma resultar em alteração nas técnicas contábeis até então utilizadas. Alterações estas que acabaram por afetar, inclusive, os indicadores econômicos e financeiros utilizados pelo mercado financeiro, como exemplo, os índices de estrutura de capitais, que levam em consideração valores do ativo imobilizado. Estes ativos, por sua vez, poderão estar influenciados por uma provisão para desvalorização de valores em função da aplicação do teste de *impairment*, cujo tema é o objeto deste estudo.

No Brasil, a NBC TG 1 (R4) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos traz a seguinte definição: “*Valor recuperável* de um ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso”. Contudo, cabe salientar que a recuperabilidade deve ser avaliada na adoção inicial e em períodos subsequentes a sua adoção.

O reconhecimento inicial de um ativo imobilizado é pelo custo. Posteriormente, o valor contabilizado no ativo pode ser mensurado pelo custo menos sua depreciação e perda por redução ao valor recuperável. Um eventual ajuste por insuficiência de recuperabilidade será necessário caso o valor líquido dos bens, constantes nos registros contábeis, esteja superior a seu valor de mercado.

A mensuração correta dos itens do patrimônio configura-se, talvez, como o ponto mais importante para a apresentação adequada da situação econômico-financeira das entidades, desta forma, a informação deve evidenciar adequadamente os elementos que compõem o patrimônio da empresa, promovendo distintas perspectivas aos diferentes usuários da contabilidade, sejam eles, acionistas/quotistas, instituições financeiras (Iudícibus, 2010). O imobilizado é utilizado como base para cálculo de indicadores financeiros, como Retorno sobre o Ativo (ROA) e Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE). Há também a influência indireta no resultado, decorrente da depreciação. Logo, alterações em seu valor podem influenciar os *stakeholders* (principalmente investidores), em suas decisões de investimentos. Para Baker e Wearing (2001) o uso do teste de impairment produz aparentemente um impacto favorável para as organizações.

Por outro lado, sua utilidade também é discutida. Reinstein e Lander (2004) estudaram como os gestores de grandes organizações vêm o pronunciamento

do FASB nº 144 e descobriram que enquanto muitos acreditam que a norma provê soluções para situações complexas, enquanto muitos não acreditam no custo-benefício da aplicação da norma. Em qualquer um dos casos, o *impairment test* está diretamente relacionado com questões teóricas importantes, como o conceito e aplicação do valor justo na contabilidade e o próprio conceito de ativo, abrindo um grande campo de estudo e pesquisas.

Considerando este contexto, este estudo tem por objetivo descrever o processo de realização do teste de *impairment*. O estudo foi realizado com base nos ativos registrados nas demonstrações contábeis publicadas por uma sociedade anônima brasileira do ramo alimentício. Para possibilitar o atingimento deste objetivo, foi necessário identificar os bens que compõem o ativo imobilizado e a melhor forma de mensuração destes ativos; comparar o valor registrado no ativo imobilizado com o valor recuperável; identificar a necessidade de reduções dos valores do ativo imobilizado e seus impactos nas demonstrações contábeis; avaliar se a vida útil utilizada corresponde ao tempo de uso previsto para os ativos. De forma complementar, foi analisado se os bens do ativo imobilizado adquiridos após 2010 (início da vigência da IFRS no Brasil) estão registrados com base nos critérios definidos pela norma.

A escolha do tema se justifica pela importância de atender a Lei 11.638/07 e a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 01 (R4) que tem por base o IAS 36 do IASB e estabelece procedimento para certificar-se de que os ativos da empresa estejam mensurados pelo valor que não excede seus valores de recuperação. O principal objetivo desde pronunciamento é tornar as demonstrações contábeis cada vez mais transparentes e consistentes.

Neste cenário de harmonização e padronização das normas contábeis, este estudo pode sevir como guia para realização do teste de impairment em empresas que se encontram em fase de adaptação a IFRS.

2 | REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresentam-se as normas de contabilidade, os conceitos referentes a ativo imobilizado, sua utilização, e mensurações subsequentes.

2.1 Contexto de conversão das normas contábeis locais às internacionais

As IFRSs são um conjunto de normas internacionais de contabilidade, emitidas e revisadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), visando uniformizar os procedimentos contábeis e as políticas existentes entre os países, melhorar a estrutura conceitual e proporcionar a mesma interpretação das demonstrações financeiras (Carlin, 2011).

Para que possa haver uma comparação das demonstrações contábeis entre empresas é necessária a uniformização dos critérios contábeis adotados. O Comitê

de Pronunciamentos Contábeis (CPC) por meio da Resolução CFC nº 1.055/05 emitiu pronunciamentos técnicos visando justamente à convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais (Antunes et al, 2012).

As Normas Internacionais de Contabilidade foram adotadas no Brasil a partir de 2009, após a promulgação da Lei nº 11.638, de 2007, que alterou a Lei nº 6.404 de 1976. Assim, o padrão contábil brasileiro foi alinhado aos padrões utilizados na Europa e também nos Estados Unidos, proporcionando aprimoramento da qualidade da informação contábil (Carlin, 2011). Para Iudícibus et al (2010), as normas internacionais de contabilidade fundamentam-se em princípios e favorecem a aplicação da primazia da essência econômica sobre a forma jurídica de cada evento econômico, tendo como característica a preocupação em definir os princípios básicos do raciocínio contábil ao invés de emitir regras a serem seguidas.

Dentre as alterações está a necessidade da realização periódica de uma análise sobre a recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado. Este procedimento é amplamente abordado através da NBC TG 01 (R4) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a qual determina que a empresa precisa avaliar anualmente se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, caso haja esta indicação, deverá ser reconhecida no resultado uma provisão para esta desvalorização.

Conforme o inciso IV do art.179 da Lei 6.404/76, alterado pela Lei 11.638/07, o ativo imobilizado deve conter os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a companhia os benefícios, riscos e controles desses bens. A legislação societária, antes dessa alteração, determinava que no ativo imobilizado fossem classificados os bens destinados a manutenção das atividades da Companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial, ou seja, percebe-se uma mudança de paradigma na contabilidade societária.

De acordo com a NBC TG 27 (R2) que aprovou o CPC 27, um ativo imobilizado possui duas características fundamentais: a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos e b) espera-se utilizar por mais de um período, itens de tempo de uso inferior serão considerados como despesa na aquisição.

Assim sendo, o ativo imobilizado é caracterizado por elementos corpóreos que representam a capacidade de gerar benefícios econômicos à empresa que o controla durante a sua vida útil econômica (Ribeiro, 2010). Iudícibus et al. (2010) afirmam que o ativo não precisa necessariamente pertencer à empresa para ser reconhecido, caso a empresa exerça controle sobre determinado ativo e que usufrua benefícios ou assuma os riscos ocasionados por ele nas operações, deverá reconhecê-lo no balanço.

2.2 Critérios de avaliação do ativo imobilizado

O pronunciamento técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, aponta que o custo de um

item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo apenas se: “[...] for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para entidade; e o custo do item puder ser mensurado confiavelmente”.

A mensuração inicial deve incluir os custos iniciais da aquisição ou construção de um elemento do ativo imobilizado, juntamente com os custos necessários para que este ativo tenha plenas condições de uso para companhia. No Brasil, esta avaliação inicial ocorreu em 01 de janeiro de 2009, momento no qual foi oportunizado as companhias efetuarem, pela última vez, a aplicação do Custo Atribuído do Ativo Imobilizado (*deemed cost*), por ser esta a data de adoção inicial das IFRS (CPC 27, 2009, item 24).

Para Yamamoto (2011, p. 266) “o reconhecimento inicial de um ativo imobilizado é pelo custo, equivalente ao seu preço à vista na data da aquisição”. O CPC 27 exemplifica como custos diretos atribuídos ao ativo aquele custo na preparação do local; custo com o recebimento, como frete; instalação e montagem; custo com testes para verificar se o bem está em devidas condições de uso.

Segundo a NBC TG 27, o custo inicial do ativo é composto pelo seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e não recuperáveis; de quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração; e pela estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado.

A mensuração subsequente, de acordo com a NBC TG 27 (2009) engloba o valor contábil menos sua depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumulada. Ainda conforme a NBC TG 27 (2009), os custos de operação do ativo imobilizado devem ser reconhecidos como despesa do resultado no período em que ocorrem.

Em relação à baixa dos bens do ativo imobilizado Iudícibus et al. (2010), afirmam que ocorre quando se dá a venda que será registrada no resultado, ou quando os bens estão estragados, deteriorados, inservíveis ou obsoletos, assim não havendo mais a geração de benefícios futuros para a empresa tanto com seu uso ou com sua venda. Conforme o CPC 27, o valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado por oportunidade de sua alienação ou quando não há perspectiva de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

Em relação a depreciação, Carlin (2011) identifica o valor depreciável como sendo o custo de aquisição de um ativo descontando o seu valor residual, quanto ao valor residual de um ativo o mesmo autor afirma que é o valor previsto que a empresa obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, depois de transcorrido o tempo para o fim de sua vida útil.

O CPC 27 (2009) apresenta como métodos de depreciação o de linha reta, dos saldos decrescentes e de unidades produzidas, e também estabelece que a entidade deve utilizar um método de depreciação que melhor conteemple o modelo de consumo do ativo. A entidade deve escolher o método de depreciação que reflita o padrão pelo

qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo.

2.3 Redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*)

O Pronunciamento Técnico CPC 01 (R3), baseado na IAS 36 do IASB, determina que: “[...] se os ativos estiverem avaliados por valor superior ao valor recuperável por meio do uso ou da venda, a entidade deverá reduzir estes ativos ao seu valor recuperável, reconhecendo no resultado a perda referente a essa desvalorização”. O objetivo do teste de *impairment* é assegurar que o valor contábil líquido de um ativo ou unidade geradora de caixa não seja o maior montante entre o valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso (Yamamoto, 2011).

A NBC TG 01 (2010, item 12) descreve algumas causas externas e internas para que um ativo possa sofrer desvalorização, como por exemplo: valor de mercado diminuiu significativamente; mudanças significativas com efeito contrário sobre a entidade no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal; aumentos nas taxas de juros. Dentre as fontes internas estão principalmente a evidência de desgaste ou dano físico e as mudanças na maneira de utilização de um ativo (ociosidade, planos para descontinuidade ou reestruturação) e desempenho econômico pior que o esperado.

Além da necessidade do teste de *impairment* ser realizado anualmente, sempre que houver indicação de que o valor contábil líquido pode ser maior que o valor recuperável, o referido teste deverá ser executado. Conforme o CPC 01 (R1), o valor recuperável de ativo é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e o seu valor em uso (Figura 1).

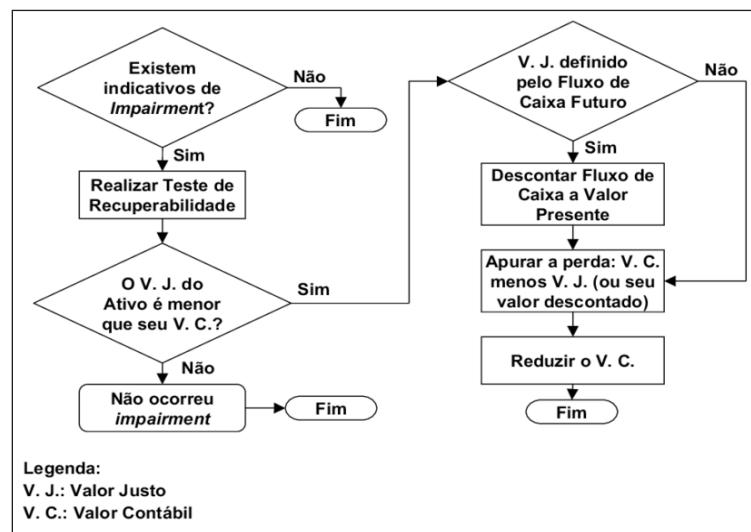


Figura 1: Etapas do teste de impairment

Como pode ser visto na Figura 1, o reconhecimento da perda somente ocorrerá quando o valor recuperável de um ativo for menor que seu valor contábil decorrente do registro original, considerando os valores redutores. Ainda, segundo o pronunciamento, se houver algum indício de que a perda reconhecida em um exercício anterior, exceto *goodwill*, possa ter diminuído ou mesmo deixado de existir, poderá ocorrer a reversão

desta perda no valor contábil do ativo, através de uma reversão da perda reconhecida em período anterior. Contudo, a reversão não poderá fazer com que o valor contábil do ativo se torne superior àquele que teriam sido determinados em anos anteriores.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa foi desenvolvida utilizando as abordagens qualitativas e quantitativas concomitantemente. Na etapa qualitativa realiza-se a análise dos bens que compõem o ativo imobilizado da empresa, tratando os dados coletados com intuito de investigar a redução ao valor recuperável no ativo imobilizado. E a quantitativa, tendo como objetivo calcular a redução ao valor recuperável.

O presente estudo utilizou-se da técnica de pesquisa documental, e os dados foram coletados a partir das demonstrações contábeis, relatórios contábeis (razão e relatórios específicos do controle patrimonial). A pesquisa foi realizada em uma empresa de capital fechado, regida pelas normas da CVM, pois sua controladora é uma empresa de capital aberto. A empresa analisada possui 1.184 itens registrados em seu ativo imobilizado.

Para a coleta de dados, foram utilizadas fontes primárias, obtidas em relatórios emitidos pelo módulo patrimonial utilizado pela empresa. Com isso, foi possível identificar o valor pelo qual os elementos do imobilizado encontram-se mensurados. De posse do relatório, os dados foram exportados para uma planilha eletrônica (*Software Microsoft Office Excel*).

A relação de elementos do imobilizado, acompanhados do seu respectivo valor de aquisição, data de aquisição, valor depreciado e valor líquido de cada bem, juntamente com a sua descrição e o grupo ao qual o bem pertence, foi realizado o teste de *impairment*. O teste foi realizado comparando o valor registrado contabilmente com seu valor recuperável, para o qual foi identificado o valor em uso e o valor líquido de venda.

O valor em uso foi obtido com a projeção do fluxo de caixa, elaborado com base nos últimos 3 anos da empresa. Os dados necessários foram extraídos do Balanço Patrimonial, da Demonstração do Resultado e de relatórios internos da empresa. Para fins de cálculo do valor presente de fluxo de caixa, foi utilizada a média da inflação dos últimos 5 anos (taxa de desconto de 7,07% ao ano).

As limitações deste estudo podem ser identificadas em relação ao método utilizado e em relação à generalização dos resultados. Em relação ao método, destaca-se a falta de retorno dos orçamentos solicitados, uma vez que o CPC 01 afirma que a avaliação dos bens do Ativo Imobilizado só pode ser efetuada com base em laudos profissionais.

4 | APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este estudo teve como objetivo descrever o processo de realização do teste de recuperabilidade de ativos, no intuito de avaliar a necessidade de realização de provisões por perdas no ativo imobilizado de uma empresa do ramo alimentício. Para fins de avaliação, foram utilizadas as seguintes premissas: a) Projeção do fluxo de caixa descontado, b) valor de mercado do ativo imobilizado. Os resultados de ambas as premissas foram comparados com o valor em uso do imobilizado.

Cabe ressaltar que nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e também seu valor em uso. Se qualquer um desses valores for superior ao valor contábil deste ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor (CPC 01(R1)).

A empresa alvo do estudo, possui a apuração de resultados de forma centralizada em sua matriz, sendo as despesas administrativas registradas integralmente na DRE da matriz. Assumindo que cada unidade possui gastos administrativos, optou-se por efetuar o rateio das despesas, tomando por base o percentual representativo do resultado bruto da unidade em relação ao resultado bruto total da empresa, aplicando-se este percentual sobre o total de despesa administrativa, conforme Tabela 1.

	20X1	20X2	20X3
Receita Total	246.435	200.130	220.954
Resultado da Unidade	59.302	66.479	73.627
Base para Percentual	24%	33%	33%
Despesas Administrativas	-7.365	-7.512	-7.823
Despesa Administrativa da unidade estudada	-1.772	-2.495	-2.606

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 1 – Percentual sobre total despesa administrativa, milhares de reais

De posse dos dados da Tabela 1, passou-se projetar do resultado dos 5 anos subsequentes (valores em milhares). A projeção utilizou as seguintes premissas:

- a. Projeção da Receita Bruta: obteve-se a média do crescimento percentual do faturamento. Este percentual foi aplicado sobre a projeção de faturamento do primeiro ano em relação ao anterior e assim sucessivamente;
- b. Projeções 1) das Deduções da Receita Bruta, 2) do Custo de Mercadorias Vendidas, 3) das Despesas com Vendas, e 4) das Despesas Administrativas: foi apurada a média de cada um destes gastos (20X1 a 20X3), identificando a relação percentual destas médias com a média da Receita Bruta no mesmo período, aplicou-se este percentual sobre as Receitas Brutas projetadas para cada ano.
- c. Despesas com Depreciação: para fins de cálculo do EBITDA, foram obtidas através de relatórios patrimoniais que contemplam os valores de depreciação

por período e por unidade. De acordo com a instrução CVM nº 527, EBITDA ou LAJIDA diz respeito ao montante dado pela adição, ao resultado líquido do período, tão somente dos tributos sobre o lucro, das despesas financeiras líquidas das receitas financeiras e das depreciações, amortizações e exaustões. A Tabela 2, mostra o resultado operacional e EBITDA do período estudado.

Descrição	20x1		20x2		20x3		Acumulado	
Rec. Bruta Vendas	59.302	12%	66.479	11%	73.627		199.408	7,62%
Ded. Receita Bruta	-8.534	-14,4%	-9.839	-14,8%	-11.354	-15,4%	-29.727	-14,9%
Rec. Líq. Vendas	50.768		56.640		62.273			
CMV	-39.509	-66,6%	-43.686	-65,7%	-44.024	-59,8%	-127.219	-63,8%
Resultado Bruto	11.259		12.954		18.249			
Desp. Vendas	-7.349	-12,9%	-7.698	-11,6%	-8.080	-10,9%	-23.127	-11,6%
Desp. Administrativa	-1.772		-2.495		-2.607	-3,54%	-6.874	-3,45%
Res. Operac.	2.138	3,60%	2.761	4,15%	7.562	10,27%	12.461	6,25%
Result. / Rec. Líq.	4,21%		4,87%		12,14%			
Desp. Depreciação	768,38		817,97		885,41		2.472	1,24%
EBITDA	2.906		3.579		8.448		14.932	
EBITDA / Rec. Líq.	5,72%		6,32%		13,57%			
Fonte: Elaborado pelos autores.								
Legenda: Taxa de Desconto - Média Inflação Último 3 Anos - 7,07%								

Tabela 2 – Resultado Operacional e EBITDA

Para composição dos fluxos de caixa futuros, partiu-se da premissa de que a empresa em estudo não fará captações de recursos relevantes com terceiros nem investimentos em ativos nos próximos anos (Tabela 3).

Descrição	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5
Receita Bruta de Vendas	79.236	85.272	91.769	98.760	106.284
Deduções da Receita Bruta	-11.812	-12.712	-13.681	-14.723	-15.844
Receita Líquida de Vendas	67.424	72.560	78.088	84.037	90.439
Custo de Mercadorias Vendidas	-50.551	-54.402	-58.547	-63.007	-67.807
Resultado Bruto	16.873	18.158	19.541	21.030	22.632
Despesas com Vendas	-9.190	-9.890	-10.643	-11.454	-12.327
Despesas Administrativas	-2.732	-2.940	-3.164	-3.405	-3.664
Resultado Operacional após Desp. Administrativas	4.951	5.328	5.734	6.171	6.641
Resultado / Receita Líquida	7,34%	7,34%	7,34%	7,34%	7,34%
(+) Despesas com Depreciação	982	1.057	1.138	1.224	1.317
EBITDA	5.933	6.385	6.872	7.395	7.959
EBITDA / Receita Líquida	8,80%	8,80%	8,80%	8,80%	8,80%
Fonte: Elaborado pelos autores					

Tabela 3 – Projeção fluxo de caixa e EBITDA futuros

As projeções mantiveram a mesma média de representatividade da Receita Operacional em relação à Receita Líquida apresentadas nos últimos três anos, pois a

empresa não prevê alterações significativas em seu volume de vendas ou estrutura de custos. Se optou por utilizar a média da inflação do período como taxa de desconto.

É importante salientar que poderão ocorrer oscilações de valores, para mais ou para menos, considerando que o fluxo de caixa se trata de uma projeção. De forma geral, a empresa estudada projeta crescimento perene em seu resultado, em função dos resultados dos anos anteriores, que mostram um EBITDA de 8,80% em relação à Receita Líquida, o que foi repetido nas projeções.

4.1 Avaliação Resultado Operacional e Valor Contábil

Após a aplicação da taxa de desconto, se constata que o resultado acumulado para o período projetado é de R\$ 27.997 enquanto que o saldo total do Ativo Imobilizado, líquido de depreciação e amortização acumulada, em 20x3, perfaz R\$ 8.373. Ou seja, as projeções da empresa apontam resultados capazes de remunerar e sustentar a recuperabilidade dos bens do Ativo Imobilizado.

Uma vez identificada a Unidade Geradora de Caixa, foram levantados os valores contábeis dos bens que compõem o ativo imobilizado da empresa estudada para confrontar com os resultados projetados para um determinado período de tempo, com base no fluxo de caixa da UCG.

Os bens que compõem o ativo imobilizado foram adquiridos no decorrer dos anos, desde a abertura da empresa, sendo uma das primeiras aquisições o terreno e o prédio. O ativo imobilizado é composto por nove grupos, sendo eles: grupo 100 representa os Terrenos, 200- Obras Civis, 300-Instalações, 400-Máquinas e Equipamentos, 500-Utensílios, 501- Vasilhames, 600-Veículos, 700-Computadores e Periféricos e 900-Imobilizações em Andamento, totalizando R\$ 13.343 tendo como valor depreciado R\$ 4.971 que resulta em um total líquido de R\$ 8.372. O grupo mais representativo é composto por obras civis, totalizando um valor líquido de R\$ 4.205 que representa 50,22% da composição do ativo imobilizado, seguido pelo grupo das máquinas e equipamentos que totaliza R\$ 3.030 (36,19%) e os demais grupos juntos representam 13,59% totalizando R\$ 1.138 (Tabela 4).

Conta	Descrição	Imobilizado	Deprec.	Total Líquido	Qtde	%
100	Terrenos	698,25	-	698,25	1	8,34%
200	Obras Civis	4.644,52	440,06	4.204,47	23	50,22%
300	Instalações, Máquinas	298,15	232,18	65,97	7	0,79%
400	Equipamentos	7.064,31	4.034,64	3.029,67	752	36,19%
500	Utensílios	219,18	55,03	164,15	327	1,96%
501	Vasilhames	99,26	79,45	19,8	19	0,24%
600	Veículos	79,16	70,16	9	3	0,11%
700	Computadores e	72,72	59,48	13,24	50	0,16%
900	Imob. em Andamento	167,52	-	167,52	2	2,00%
Total Geral		13.343,06	4.970,99	8.372,07	1.184	100%

Tabela 4 – Composição Ativo Imobilizado

Fonte: Elaborados pelos autores.

Com base na comparação entre soma dos resultados dos valores presentes dos fluxos de caixa da UGC e do valor contábil dos bens da mesma, pode-se afirmar que não há necessidade de registro de provisão para perda dos bens do ativo imobilizado. Isto porque, o valor contábil líquido dos bens é de R\$ 8.372 enquanto o valor recuperável apontado na projeção do fluxo de caixa futuro perfaz R\$ 27.997, conforme demonstrado na Tabela 5.

Período	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Total
Valor Presente Fluxo de Caixa	5.542	5.570	5.599	5.628	5.657	27.997

Tabela 5 – Soma dos fluxos de caixa futuros

Fonte: Elaborado pelos autores

4.1.1 Levantamento do valor de mercado dos bens

De acordo com a NBC TG 01 (R3), existem fatores internos e externos que influenciam na perda do valor recuperável dos ativos e na desvalorização do bem. Segundo a referida norma, esses fatores contribuem para que o valor contábil do bem esteja lançado por um valor superior ao de sua capacidade de gerar retorno econômico para empresa.

Desta forma, valores obtidos na projeção dos fluxos de caixa da unidade geradora de caixa partiram de premissas advindas das estratégias determinadas pela administração da empresa. Tendo por objetivo uma análise de recuperabilidade mais completa, de forma complementar, foi identificado o valor de mercado dos bens. Posteriormente, o valor identificado foi comparado com o valor contábil, definido no momento da adoção inicial das IFRS, em 2010.

Os valores líquidos de venda foram obtidos de diferentes formas. O terreno foi avaliado por um corretor de imóveis; as obras civis, instalações, máquinas e equipamentos e vasilhames foram avaliados por engenheiros. No grupo de utensílios, computadores, periféricos e veículos, por vezes não foi possível identificar corretamente alguns bens pela descrição no relatório de imobilizado. Nestes casos, foram localizadas as respectivas notas fiscais de compra, no intuito de estabelecer contato com o fornecedor do item (através de e-mail ou de cadastro no site da empresa).

Por vezes, item pertencente ao ativo imobilizado da empresa estudada estava fora de linha ou o fornecedor não trabalhava mais com aquele tipo ou modelo. Nesses casos, foi solicitado o envio do orçamento de um produto similar. Essas dificuldades operacionais dificultaram e por vezes impediram a identificação do valor de mercado dos elementos que compõe o imobilizado da empresa. Foram realizadas ainda, buscas na internet com base na descrição da nota fiscal. A Tabela 6, apresenta um resumo por conta contábil dos bens e o valor de mercado de para cada bem.

Grupo	Valor Líquido Bem	Não identificável	Valor identificável	Valor de mercado
100 - Terrenos	698,25	-	698,25	501
200 - Obras Civis	4.204,47	-	4.204,47	5.029,01
300 - Instalações	65,97	-	65,97	313,33
400 - Máquinas e Equipamentos	3.029,67	447,3	2.582,37	6.974,85
500 - Utensílios	164,15	65,8	98,35	112,82
501 - Vasilhames	19,8	-	19,8	112,99
600 - Veículos	9	-	9	87,5
700 - Computadores e Periféricos	13,24	5,35	7,89	17,82
900 - Imobilizações em Andamento	167,52	-	167,52	167,52
TOTAL	8.372,07	518,45	7.853,62	13.316,84

Tabela 6 – Resumo do valor de mercado dos bens por grupo

Fonte: Elaborados pelos autores.

Pode ser observado que não foi possível identificar o valor de mercado bens no valor de R\$ 518,45, em função das dificuldades anteriormente apresentadas. Se entende que a não identificação do valor de mercado desses bens não compromete os resultados do estudo, por representarem apenas 6,2% do total.

4.1.2 Avaliações da vida útil dos bens e taxas de depreciação

No ano de 2012 a empresa estudada, através da contratação de uma empresa especializada, realizou a avaliação da vida útil dos bens, adequando a taxa de depreciação ao prazo de vida útil real estimado.

A vida útil econômica de um bem do ativo imobilizado é definida em termos do benefício econômico que a empresa espera obter pela utilização desse ativo. A política de administração dos ativos de uma empresa pode incluir a venda dos ativos depois de um determinado período ou depois do consumo de certa proporção dos benefícios econômicos incorporados no ativo. Consequentemente, a vida útil de um ativo pode ser mais curta do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil de um bem do ativo imobilizado é uma questão de julgamento baseado na experiência com ativos semelhantes e, portanto, não deve estar vinculada a limites legais para dedutibilidade da despesa com depreciação (NBC TSP 17).

A interpretação Técnica ICPC 10 reafirma que a administração deve manter e aprovar análises documentadas que evidenciarão ou não a necessidade de alteração das expectativas anteriores para assim solicitar ou não novas avaliações, para que as estimativas de vida útil e o valor residual permaneçam válidas em todos os exercícios. As avaliações devem ser realizadas por avaliadores que tenham experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento dos bens, tendo que para este

fim buscar conhecimento a respeito da utilização, mudança tecnológica e do ambiente onde o bem opera desta forma a avaliação pode ser efetuada tanto por avaliadores internos como externos.

Sabendo-se que o ambiente interno e externo da empresa estudada não sofreu alterações significativas desde a avaliação feita em 2012 e que os bens não sofreram alterações significativas em seu estado físico, a empresa mantém inalteradas as taxas de depreciação (Tabela 7).

Grupos	Taxa Depreciação % a.a
Terrenos	-
Prédios	2,50%
Máquinas e Equipamentos	5,00 à 6,67%
Móveis e Utensílios	8,33%
Computadores e Periféricos	33,33%
Veículos	20,00%
Imobilizações em andamento	-
Fonte: Elaborada pelos autores	

Tabela 7 – Taxas de depreciação média

4.1.3 Critério utilizado para registrar um bem como ativo imobilizado

Para registrar um bem como Ativo Imobilizado deve-se seguir a NBC TG 27 (R2) que aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 27, cujo item 6 menciona que um ativo imobilizado possui duas características fundamentais: a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos e b) espera-se utilizar por mais de um período, itens de tempo de uso inferior serão considerados como despesa na aquisição.

Na empresa estudada, as seguintes regras são fundamentais na hora de decidir se determinado item pode ou não ser imobilizado: se bem terá vida útil superior a um ano; se o gasto incorrido em reparos, consertos ou reforma agregará valor e maior prazo de vida útil ao bem já existente; se o bem agregará valor à empresa, e se trará retorno financeiro quando for vendido.

São classificados ainda, no Imobilizado, os bens parcialmente entregues, ou concluídos, tais como construções em andamento, confecção de uma máquina, importações em andamento. Com base nisso, pode se afirmar que a empresa está registrando os itens do Ativo Imobilizado de acordo com o que estabelece a NBC TG 27 (R2).

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os ativos de uma organização são compostos pelos valores a receber de terceiros (clientes) e pelos bens em sua propriedade, utilizados na geração de

receitas, como no caso do imobilizado. Buscando um maior grau de transparência, a NBC TG 01, ao aprovar o teste de recuperabilidade de ativos o comumente chamado *impairment test*, possibilitou aos usuários das demonstrações contábeis acessarem informações mais precisas, uma vez que, ao aplicar o referido teste, a empresa tem a possibilidade de identificar eventuais superavaliações em seus ativos. A este mesmo equívoco poderia estar também sendo induzida a administração da empresa, uma vez que, de posse de informações superavalidas de ativos, poderia-se tomar decisões que não se mostrassem favoráveis à organização futuramente.

Neste sentido, o objetivo desta pesquisa foi identificar se os bens do Ativo Imobilizado da empresa em estudo estão contabilizados por valores superiores à sua expectativa de recuperabilidade. Para tanto, inicialmente foi identificado o Ativo Imobilizado da empresa, composto por 1.184 itens com valor contábil líquido de R\$ 8.372,07 milhões, sendo que o grupo de bens com valor mais expressivo é o das obras civis, avaliado contabilmente em R\$ 4.204,47 milhões.

Para realização do teste de recuperabilidade, foi identificado o valor recuperável dos bens, pela projeção do fluxo de caixa descontado. Se constata que o resultado acumulado para o período projetado é de R\$ 27.997 milhões enquanto que o valor líquido de depreciação e amortização acumulada é de R\$ 8.373. Esses números mostram que a empresa estudada tem a capacidade de remunerar a totalidade dos bens componentes do Ativo Imobilizado.

No intuito de enriquecer a pesquisa e levando em consideração que a NBC TG 01(R3) deixa a cargo das empresas elegerem a forma de aplicação do teste de *impairment*, quer seja por avaliação a valor de mercado ou através da obtenção de um fluxo de caixa descontado, optou-se em complementar o estudo através da mensuração dos bens a valor de mercado, os quais perfazem R\$ 13.316,84 milhões.

Desta forma se identificou que os valores contábeis relativos ao Ativo Imobilizado são plenamente recuperáveis. Diante dos resultados encontrados, conclui-se que não há necessidade de realização de provisionamento de perdas por redução de valor recuperável para os bens que compõe o Ativo Imobilizado; e que o registro dos bens adquiridos após a adoção da IFRS ocorre e forma correta. Consequentemente, não há nenhuma alteração a ser realizada no processo de controle do imobilizado e nenhum impacto a ser refletido nas demonstrações contábeis publicadas.

REFERÊNCIAS

Antunes MTP Grecco, Marta CP, Formigoni H, Medonça NOR. (2012). A adoção no Baker, C. R., & Wearing, R. T. (2001). Impairment tests for goodwill instead of amortisation: the potential impact on British companies (pp. 1-22). Department of Accounting, Finance and Management, University of Essex.

Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia & Relações Internacionais*, v.10, n. 20.

Brasil. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 30 set. 2015.

Brasil. Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 16 set. 2015.

Carlin ELB, Hoog WAZ. (2011). Normas nacionais e internacionais de contabilidade. Comentadas de forma resumida e comparadas com os CPCs e IFRS, de acordo com as Leis 11.638/07 e 11.941/09. 2ª Ed. Curitiba: Juruá.

Comitê De Pronunciamentos Contábeis. ICPC 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43 Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=19>>. Acesso em: 17 nov. 2017.

Conselho Federal De Contabilidade (CFC). NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável dos Ativos. Brasília, ago 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosindex.php>>. Acesso em: 15 set. 2017.

Conselho Federal De Contabilidade (CFC). NBC TG 27 – Ativo Imobilizado. Brasília, jul 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosindex.php>>. Acesso em: 14 set. 2017.

Klein AZ. (2015). Metodologia de pesquisa em administração: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas.

Iudícibus S de, Martins E, Gelbcke ER, Santos A dos S. (2010). Manual de Contabilidade Societária. 2ª ed. São Paulo: Atlas.

Reinstein, Alan; Lander, Gerald H. (2004). Implementing the impairment of assets requirements of SFAS nº. 144. An empirical analysis. Managerial Auditing Journal. v. 19, n. 3, 400-411.

Ribeiro OM. Contabilidade Geral Fácil. 92010) 6. ed. São Paulo: Saraiva.

Yamamoto MM, Paccez JD, Malacrida, MJC. (20110. Fundamentos da Contabilidade: a nova contabilidade no contexto global. São Paulo: Saraiva.

INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NO GERENCIAMENTO DE RESULTADOS EM COMPANHIAS ABERTAS

Nayara Silveira Fernandes

Universidade Estadual Vale do Acaraú - UVA
Sobral – Ceará

Ivanir Rufatto

Universidade Comunitária da Região de Chapecó
- UNOCHAPECÓ
Boa Esperança do Iguaçu – Paraná

Angela Paula Muchinski Bonetti

Universidade Comunitária da Região de Chapecó
- UNOCHAPECÓ
Dois Vizinhos – Paraná

Geovanne Dias de Moura

Universidade Comunitária da Região de Chapecó
- UNOCHAPECÓ
Sobral – Ceará

**Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro
Macêdo**

Universidade Estadual Vale do Acaraú - UVA
Sobral – Ceará

RESUMO: O objetivo do estudo consistiu em verificar a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados das companhias abertas brasileiras listadas na BM&FBovespa. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa em uma amostra de empresas abertas listadas na BM&FBovespa que possuíam dados disponíveis no período de 2010 a 2015. Como proxy para governança

corporativa utilizou-se o Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) da BM&FBovespa. O gerenciamento de resultados foi analisado por meio do modelo Jones Modificado (DECHOW; SLOAN; SWEENEY, 1995). De modo geral, constatou-se que a maioria das empresas realizaram gerenciamentos de baixas proporções. Os resultados evidenciaram também uma relação não significativa entre governança e gerenciamento de resultados. Portanto, não foi possível afirmar que a governança é um fator que influencia na prática do gerenciamento de resultados.

PALAVRAS-CHAVE: Governança corporativa. Gerenciamento de resultados. Companhias abertas.

ABSTRACT: The objective of the study was to verify the influence of corporate governance in the management of results of Brazilian companies listed on BM&F Bovespa. For this, a descriptive research was conducted through documentary analysis and quantitative approach in a sample of companies listed on BM&F Bovespa that had data available in the period from 2010 to 2015. As proxy for corporate governance, the Stock Index with Differentiated Corporate Governance (IGCX) of BM&F Bovespa. The results management was analyzed using the Modified Jones model (DECHOW; SLOAN; SWEENEY,

1995). In general, it was found that most companies performed low-level management. The results also showed a non-significant relationship between governance and results management. Therefore, it was not possible to affirm that governance is a factor that influences the practice of results management.

KEYWORDS: Corporate governance. Managing results. Open companies.

1 | INTRODUÇÃO

A informação contábil está diretamente ligada à tomada de decisão dos gestores e tem influência significativa nos resultados das organizações, haja vista que as informações alcançam não só os usuários internos, mas, também, os usuários externos. Portanto, são as informações contábeis que irão direcionar os gestores à adotarem medidas que poderão melhorar a qualidade dos lucros, inclusive, muitas vezes, essas medidas são tomadas de forma intencional para influenciar os resultados da organização. Essas ações intencionais resultam no gerenciamento de resultados (SANTOS; SOUZA, 2009).

Segundo Martinez (2001) o gerenciamento de resultados pode ser caracterizado como uma alteração proposital (intencional) dos resultados contábeis, com a finalidade de alcançar ou atender à motivação particular e não classifica-se como fraude contábil, pois é operado de acordo com as normativas. Todavia, as normas possibilitam certa discricionariedade aos gestores, permitindo a escolha em função de necessidades próprias e, consequentemente, não refletindo a realidade do negócio.

Os resultados contábeis são fornecidos pelos gestores das empresas para os usuários externos, logo, essas informações precisam ser fidedignas e tempestivas, gerando uma maior segurança e credibilidade para seus usuários. Porém, alguns usuários maquiam essas informações, por meio da prática do gerenciamento de resultados, o que reduz a qualidade da informação contábil. Deste modo, a não utilização do gerenciamento de resultados pode representar um diferencial competitivo e uma maior agregação de valor para as empresas (MATSUMOTO; PARREIRA, 2007; SANTOS; SOUZA, 2009).

Umas das maneiras para a redução do gerenciamento de resultados nas organizações, é a adesão das boas práticas de governança corporativa, uma vez que a governança irá envolver todas as partes interessadas da organização a fim de dirigir e monitorar todas as decisões. Ressalta-se que as boas práticas de governança contribuem para transparecer a real situação da organização, por meio de informações contábeis verídicas (BARROS; SOARES; LIMA, 2013).

Alguns estudos têm evidenciado que as boas práticas de governança corporativa apresentam relação direta para uma significativa redução do gerenciamento de resultados nas empresas. Como exemplo têm-se a pesquisa realizada por Barros et al. (2013) em uma amostra de empresas de capital aberto entre os anos de 2008 e

2010 em que os autores (p. 30, 2013) concluíram que haviam “evidências de que a qualidade de governança pode ser um fator explicativo para diminuir a propensão da empresa em gerenciar resultados e aumentar a qualidade da informação contábil disponibilizada ao usuário da informação”.

Nesse contexto, surge a pergunta de pesquisa que orienta este estudo: qual é a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados em companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA? Portanto, o estudo objetiva analisar a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados em companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA.

O ponto de partida para a abordagem do estudo veio com a necessidade de explorar um tema de suma importância para o mercado atual, visto que, cada vez mais as empresas precisam de informações claras e fiéis para auxiliá-las em suas decisões. Também, em decorrência da carência de estudos nessa área e, principalmente, pela divergência nos resultados obtidos em pesquisas similares anteriores.

2 | REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresenta-se o referencial teórico do estudo, que servirá de sustentação para o desenvolvimento do estudo empírico. Inicia-se com uma contextualização sobre a governança corporativa. Na sequência, trata-se do gerenciamento de resultados. Por fim, apresentam-se estudos anteriores similares que investigaram questões relacionadas ao gerenciamento de resultados.

2.1 Governança Corporativa

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009, p. 19) define a governança corporativa como um “[...] sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”.

A governança corporativa funciona como um elo de informações entre os interessados internos e os interessados externos das empresas. Os interessados externos participam diretamente das decisões da organização, sendo essas informações voltadas para que os objetivos das corporações sejam alcançados, a fim de recuperar a confiabilidade e proporcionar melhorias no desempenho das empresas e, consequentemente, aumento dos lucros.

Segundo Cerda (2000, p. 2) o sistema de governança corporativa possui dois objetivos essenciais: a) Fornecer uma estrutura eficiente de incentivos à gestão (visando a maximização do valor da empresa); b) Estabelecer responsabilidades e outros tipos de proteção para evitar que os acionistas majoritários ou outros indivíduos façam qualquer tipo de expropriação de valor em detrimento dos acionistas minoritários.

Analisando os objetivos citados por Cerda (2000), percebe-se a importância da governança corporativa.

A importância da governança corporativa também fica evidente a partir dos comentários do IBGC de que “[...] com a falta de um bom sistema de governança corporativa, poderão ocorrer os seguintes problemas: abusos de poder (do acionista controlador sobre minoritários, da diretoria sobre o acionista e dos administradores sobre terceiros); erros estratégicos (proveniente de muito poder concentrado no executivo principal); fraudes (uso de informação privilegiada em benefício próprio, atuação em conflito de interesse)”.

Aliada a importância da Governança Corporativa, fez-se necessário traçar modelos a serem adotados, como princípios e códigos de práticas. Pensando nisso o IBCG criou em 1999 a primeira versão do Código das melhores práticas de governança corporativa, sendo este atualizado com o passar dos anos e se adequando as necessidades atuais, até chegar a sua quinta edição lançada em 2015, abordando temas como, ética, sustentabilidade, corrupção, fraudes e abusos nos incentivos de curto prazo para executivos.

O IBGC (2015) explica que este código não tem o intuito de ser um modelo rígido de boas práticas de governança, mas sim uma referência de consulta visando a uma reflexão e aplicação em cada caso. Sempre deve ser levado em conta o arcabouço regulatório (compulsório e facultativo) ao qual a organização está submetida. Ainda segundo o IBGC (2015), não se trata de um conjunto de práticas que deve ser adotado exaustiva e mecanicamente.

Juntamente com essas boas práticas, evidencia-se também a importância dos quatro princípios básicos de governança corporativa: Transparência, Equidade, Prestação de Contas (*accountability*) e Responsabilidade Corporativa, que funcionam como recomendações objetivas para as organizações. Portanto, a partir da literatura, conclui-se que a governança procura fornecer uma base de suporte aos interessados das corporações, bem como estabelecer certo grau de proteção para os menos favorecidos, a fim de que estes não saiam prejudicados com os resultados financeiros.

2.2 Gerenciamento de resultados

As informações contábeis influenciam diretamente no momento da tomada de decisão dos diversos tipos de usuários, sejam internos ou externos. Sendo assim, demonstrações contábeis de qualidade irão agregar valor às ações das empresas e, consequentemente, contribuirão para atrair novos investidores. Em contrapartida, uma vez que esses demonstrativos são repassados com informações de baixa qualidade, pode ocorrer uma situação inversa, ou seja, queda nos valores das ações, perda de confiabilidade junto aos seus usuários e falta de credibilidade para novos clientes (STROEHER; FREITAS, 2008; SANTOS; SOUZA, 2009).

Antunes e Mendonça (2007) citado por Fonseca e Silva (2015) definem

a qualidade da informação contábil como a representação do nível funcional de desenvolvimento da contabilidade, enquanto mecanismo de governança para a redução da expropriação dos recursos dos provedores de capital.

Alguns fatores podem influenciar na qualidade dessas informações, Klann e Mazzioni (2016) apresentam em seu estudo alguns determinantes que influenciam na qualidade dessas informações, como a origem legal, ambiente legal, carga tributária, alavancagem financeira, retorno sobre ativos, corrupção, desenvolvimento econômico e desenvolvimento do mercado financeiro.

Para aferição da qualidade da informação contábil são utilizadas diferentes métricas, tais como o gerenciamento de resultados, conservadorismo, relevância, tempestividade, persistência e oportunidade (WANG 2006; LOPES, 2009; MOURA et al., 2015). Contudo, Beest, Braam e Boelns (2009) mencionam que, na maioria das vezes, os pesquisadores utilizam medidas indiretas na mensuração da qualidade da informação, ou seja, focam em atributos específicos, como por exemplo, no gerenciamento de resultados, ou, apenas em algumas das características qualitativas da informação contábil, tais como oportunidade, conservadorismo, relevância.

Dentre as métricas citadas para medição da qualidade da informação contábil, o gerenciamento de resultados vem se destacando, haja vista que o mesmo apresenta uma flexibilidade das normas de contabilidade e apresenta alternativas distintas para os resultados contábeis, muitas vezes, essas alternativas são oriundas de atitudes propositais ou brechas nas normas que influenciarão os resultados dos demonstrativos contábeis.

O gerenciamento de resultados, de acordo com Schipper (2003), trata-se de uma intervenção no processo de elaboração e divulgação das informações contábeis, com o objetivo de obter algum benefício próprio por parte dos gestores. Para Healy e Wahlen (1999) o gerenciamento de resultados acontece quando os gestores utilizam-se de julgamentos sob a informação financeira e sobre as atividades operacionais, para alterar informações financeiras ou iludir intencionalmente investidores sobre o desempenho econômico da companhia, ou para influenciar resultados contratuais que dependem de números contábeis.

A partir dos conceitos apresentados, verifica-se que o gerenciamento de resultados envolve aspectos controversos quando relacionado com a ética, mesmo não se tratando de fraude contábil, uma vez que o mesmo maquia a real situação da empresa, por meio de informações irreais sobre seus demonstrativos.

2.3 Estudos anteriores sobre gerenciamento de resultados

A seguir, estão descritos alguns estudos similares que, também, analisaram questões relacionadas ao gerenciamento de resultados. Inicia-se pela pesquisa de Mansor et al. (2013) que investigaram a influência da governança corporativa na qualidade da informação contábil em uma amostra total de 264 empresas abertas da Malásia. Os pressupostos foram de que mecanismos de governança corporativa

eram capazes de superar o gerenciamento de resultados em empresas familiares. Os resultados mostraram que, em empresas familiares, apenas o número de reuniões realizadas pela diretoria minimizam as práticas de gerenciamento. Por outro lado, nas empresas não familiares, a independência do conselho de administração, existência de comitê de auditoria, não-dualidade do cargo de diretor presidente e presidente do conselho, tamanho do comitê de auditoria, auditoria interna e qualificação dos auditores foram mecanismos de governança identificados como capaz de ajudar a minimizar as práticas de gerenciamento.

Moura et al. (2015) analisaram se existia uma relação entre o gerenciamento de resultados contábeis e o custo de capital próprio e de terceiros em empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA. Para tal, utilizaram uma amostra de 217 empresas entre os anos de 2010 e 2013. Constataram que existia sim uma relação, pois houve uma elevação do custo de capital próprio, já no capital de terceiros, quando analisado por meio da variável K_d , constataram que ocorreu uma pequena redução, quando analisado por meio da variável K_i , constataram que houve um aumento. Os resultados evidenciaram destaque para os gerenciamentos de baixa proporção e, também, que empresas com menor gerenciamento de resultados não apresentavam menor custo de capital próprio e de terceiros.

Reis et al. (2015) fizeram o seguinte questionamento: na iminência de apresentar resultados negativos, as empresas brasileiras de capital aberto tendem a incorrer em gerenciamento de resultados por meio de decisões operacionais, a fim de evitar divulgar perdas? Para responder a esse questionamento realizaram uma pesquisa entre as empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA, no período de 2008 a 2013, chegando a conclusão que as empresas utilizavam as despesas com vendas, gerais e administrativas para evitar reportar perdas, mas não utilizavam a manipulação das vendas e dos níveis de produção para tal objetivo. Concluíram, pelas evidências apresentadas, que os gestores somente conseguiam gerenciar as atividades operacionais por meio da redução das despesas operacionais (gerais, vendas e administrativas), devido, provavelmente, à pouca flexibilidade do processo produtivo e à restrição de caixa enfrentada pelas empresas nacionais.

Coelho e Holanda (2016) que procuraram identificar o tipo de associação existente entre a estrutura de propriedade das sociedades de capital aberto no Brasil e a propensão de seus gestores para praticarem o gerenciamento de resultados. Foi considerado o período de 1998 a 2010 e utilizado dados obtidos na base Económatica, nos formulários de referência de informações anuais e nas demonstrações financeiras padronizadas disponíveis nos portais institucionais da BM&FBOVESPA e da CVM. Concluíram que, atributos de estrutura de propriedade no ambiente institucional brasileiro, principalmente associados à concentração e controle contribuíam para a prática do gerenciamento de resultados.

Kelly e Macedo (2016) analisaram os indícios de gerenciamento de resultados pelas instituições financeiras que operam no mercado brasileiro por meio do uso das

provisões para crédito de liquidação duvidosa (PCLD) como *accruals* específicos, no período de 2006 a 2012, tendo como foco verificar a influência do capital estrangeiro no gerenciamento. Os resultados mostraram que um aumento do volume de operações de crédito e arrendamento mercantil explica um aumento das provisões para créditos de liquidação duvidosa. Mais especificamente em relação ao indício de gerenciamento de resultados, observaram que existiam indícios de que a formação da provisão para créditos de liquidação duvidosa estava sendo influenciada pelo nível de lucro.

Martins, Monte e Paulo (2016) realizaram um estudo para verificar se o gerenciamento de resultados contábeis exercia influência na acurácia da previsão de analistas no Brasil, focado no principal objetivo de avaliar se a acurácia da previsão de lucro de analistas é influenciada pelos níveis de gerenciamento de resultados contábeis, para esse estudo utilizaram uma amostra com 43 empresas de capital aberto, listadas entre o 4º trimestre de 2010 e o 2º trimestre de 2014. Os resultados apresentados evidenciaram que o volume médio dos *accruals* discricionários relaciona-se positivamente com o erro médio da previsão. Por outro lado, quando os resultados da empresa estavam distantes da previsão o volume de *accruals* era menos elevado, indicando menor nível de gerenciamento de resultados contábeis. Essas evidências sugeriram que os gestores eram mais incentivados a gerenciar resultados quando estavam próximos de atingir a previsão dos analistas.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender ao objetivo proposto, realizou-se pesquisa descritiva com abordagem quantitativa. A população da pesquisa compreendeu as companhias abertas da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa). Em cada ano, as empresas que exerciam atividades financeiras e que não possuíam informações necessárias para todas as variáveis utilizadas foram excluídas da amostra.

Após estes procedimentos, a amostra de pesquisa foi por 387 empresas em 2010, 391 em 2011, 396 em 2012, 393 em 2013, 389 em 2014 e 379 em 2015. Adotou-se como marco inicial o ano de 2010 em decorrência de constituir o período inicial de adoção plena das normas internacionais de contabilidade (IFRS) no Brasil.

Inicialmente foi identificado o gerenciamento de resultados. Para isso, foi necessário determinar os *accruals* totais, pela comparação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa operacional das empresas, calculado pelo método indireto. Após, por regressão matemática, foram estimados os *accruals* discricionários. Destaca-se que, para o cálculo do gerenciamento de resultados, os dados foram obtidos no banco de dados Económatica e para a regressão linear, entre os vários métodos teóricos, utilizou-se o modelo Jones Modificado (Dechow et al., 1995), conforme Equação 1:

$$AT_{i,t} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta RT_{i,t} - \Delta CR_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{AP_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t}$$

Em que:

$AT_{i,t}$ = Accruals totais da empresa i no ano t ;

$A_{i,t-1}$ = Ativo total da empresa no final do ano $t-1$;

$\Delta RT_{i,t}$ = Variação da receita líquida da empresa i do ano $t-1$ para o ano t ;

$\Delta CR_{i,t}$ = Variação da conta duplicatas a receber (clientes) da empresa i do ano $t-1$ para o ano t ;

$AP_{i,t}$ = Ativo imobilizado e diferido da empresa i no ano t ;

$\varepsilon_{i,t}$ = resíduo da regressão para a empresa i no ano t ;

No cálculo, ocorreu a ponderação das variáveis pelos ativos totais do início do período para evitar a influência do tamanho da empresa nos resultados. O modelo Jones Modificado é um dos mais utilizados nas pesquisas nacionais e internacionais, como exemplo de estudos similares que utilizaram o modelo Jones Modificado podem ser citados *Erfurth e Bezerra (2013)*, *Mansor et al. (2013)*, *Chi et al. (2015)*, *Mazzioni et al. (2015)* e *Moura et al. (2015)*.

Como proxy para governança corporativa utilizou-se o *Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada* (IGCX) da BM&FBovespa. O IGCX é um índice que segundo a BM&FBovespa (2016) [...] “tem por objetivo medir o desempenho de uma carteira teórica composta por ações de empresas que apresentem bons níveis de governança corporativa. Tais empresas devem ser negociadas no Novo Mercado ou estar classificadas nos Níveis 1 ou 2 da BM&FBOVESPA”. Então, criou-se uma variável categórica que recebeu valor “1” quando a empresa da amostra estava listada no IGCX e “0” caso contrário.

Em seguida, foram coletados os dados das variáveis de controle, que também são fatores apontados na literatura como determinantes do gerenciamento de resultados, conforme Quadro 1:

Variáveis de controle	Descrição Como calcular	Fonte de dados	Autores
Tamanho	Logaritmo do Ativo Total	Banco de dados Económatica	Hadani, Goranova e Khan (2011), Jiang, Zhu e Huang (2013) e Chi et al. (2014)
Nível de competição do mercado	Índice de Herfindahl-Hirschman (HHI)	Banco de dados Económatica	Dhaliwal et al. (2008); Almeida (2010); Moura, Zilotto e Mazzioni (2016)
Proporções de ativos intangíveis	Total dos ativos intangíveis	Banco de dados Económatica	Moura, Theiss e Cunha (2014); Moura, Zilotto e Mazzioni (2016)
	Ativo total		

Quadro 1 – Quadro das variáveis de controle da pesquisa

Fonte: elaborado pelos autores.

Conforme é possível verificar no Quadro 1, os dados foram coletados no banco de dados Económica e referem-se ao período de 2010 a 2015. Após a coleta dos dados, foi realizada a análise. Para tal, utilizou-se a regressão linear múltipla para verificar a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados. Destaca-se que foram observados os pressupostos de normalidade, por meio do teste de Kolmogorov-Smirnov; multicolinearidade, por meio do fator de inflação de variância – VIF e Tolerance; homocedasticidade, por meio do teste de Pesarán-Pesarán; e ausência de autocorrelação serial, por meio do teste de Durbin-Watson.

4 | DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados. Primeiramente, apresentam-se as estatísticas descritivas da variável gerenciamento de resultados do período de 2010 a 2015. Em seguida, apresentam-se os resultados da regressão linear múltipla que possibilitou verificar a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados.

Na Tabela 1 apresentam-se os índices de gerenciamento de resultados das empresas da amostra, referentes ao período de 2010 a 2015.

Ano	Índices	NÃO IG CX		IG CX	
		Nº	%	Nº	%
2010	> -0,10	49	19	25	19
	-0,10 a 0,00	75	30	36	27
	0,01 a 0,10	88	35	47	35
	> 0,10	42	17	25	19
2011	> -0,10	34	13	5	4
	-0,10 a 0,00	106	42	41	30
	0,01 a 0,10	96	38	73	54
	> 0,10	19	7	17	13
2012	> -0,10	26	10	7	5
	-0,10 a 0,00	95	37	55	39
	0,01 a 0,10	111	43	61	44
	> 0,10	24	9	17	12
2013	> -0,10	26	10	10	7
	-0,10 a 0,00	82	33	53	37
	0,01 a 0,10	127	51	67	47
	> 0,10	16	6	12	8
2014	> -0,10	20	8	14	10
	-0,10 a 0,00	97	39	62	43
	0,01 a 0,10	109	44	62	43
	> 0,10	20	8	5	3
2015	> -0,10	28	12	12	8
	-0,10 a 0,00	71	30	49	34
	0,01 a 0,10	114	49	75	52
	> 0,10	22	9	8	6

Tabela 1 - Estatística descritiva dos índices de gerenciamento de resultados do período de 2010 a 2015

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 1 que o sentido maior dos ajustamentos de competência, para o ano de 2010, foi de aumentar o resultado, pois 54% das 133 companhias listadas no IGCX e 52% das 254 companhias não listadas no IGCX possuíam índices positivos, ou seja, superiores a 0. Destaca-se, ainda no ano de 2010, que em 35% das companhias listadas no IGCX e em 35% das 254 companhias não listadas no IGCX, os ajustamentos de competência ocorreram em pequenas proporções (0,01 a 0,10), visando aumentar os resultados contábeis.

No tocante ao ano de 2011, o sentido maior dos ajustamentos de competência, para as companhias listadas no IGCX, continuou sendo de aumentar o resultado, pois 66% das 136 companhias possuíam índices positivos. Porém, entre as companhias não listadas no IGCX houve uma inversão no comparativo com o ano de 2010, pois, a maioria das companhias (55%) realizaram ajustamentos de competência para reduzir os resultados contábeis.

Com relação ao ano de 2012, verificou-se que 56% das 140 companhias listadas no IGCX e 52% das 256 companhias não listadas no IGCX possuíam índices positivos, o que significa uma redução no número de empresas que realizaram ajustes de competência positivos entre as listadas no IGCX e um aumento dentre as não listadas. É possível observar ainda, na Tabela 1, que 39% das companhias listadas no IGCX e 37% das companhias não listadas no IGCX apresentaram índices negativos entre -0,10 e 0,00, ou seja, gerenciamento de pequenas proporções.

No ano de 2013, constatou-se que 55% das 142 companhias listadas no IGCX e 57% das 251 companhias não listadas no IGCX possuíam índices positivos, assim como em 2012, novamente houve uma redução no número de companhias que realizaram gerenciamentos positivos nas companhias listadas no IGCX e um aumento nas não listadas. Destaca-se também que 10% das companhias não listadas no IGCX e 7% das companhias listadas apresentaram índices de gerenciamento de maiores proporções.

No que tange ao ano de 2014, verifica-se na Tabela 1 que 52% das 246 companhias não listadas no IGCX e 46% das 143 companhias listadas no IGCX apresentaram índices positivos, ou seja, menos da metade das companhias listadas no IGCX praticaram ajustamentos de competências para aumentar os resultados. Destaca-se que 39% das companhias não listadas no IGCX e 43% das companhias listadas no IGCX possuíam índices negativos (entre -0,10 e 0,00) o que significa que essas companhias usaram o gerenciamento para reduzir os resultados.

Em 2015, entre as 235 companhias não listadas no IGCX, 58% apresentaram índices positivos e das 144 companhias listadas no IGCX, também 58% apresentaram índices positivos. Nota-se que 49% das companhias não listadas no IGCX e em 52% das companhias listadas no IGCX apresentaram índices positivos de pequenas proporções (0,01 a 0,10), ou seja, utilizaram o gerenciamento para reduzir os resultados.

Na Tabela 2 apresentam-se os coeficientes da regressão, que possibilitam analisar o poder preditivo da governança corporativa sobre o gerenciamento de

resultados (dependente). Ressalta-se que os índices de gerenciamento podem ser tanto positivos, quanto negativos. Todavia, apesar do índice em uma determinada empresa ser negativo, -0,10, não significa que, proporcionalmente, o gerenciamento foi menor do que o praticado em uma empresa que apresentou índice positivo equivalente a 0,10, por exemplo. A diferença é que, enquanto uma delas realizou gerenciamento para reduzir o resultado, a outra, realizou para aumentar o resultado. Sendo assim, em termos proporcionais, o gerenciamento realizado foi similar. Por isso, neste estudo, ao gerar a regressão, foram utilizados os índices de gerenciamento em valores absolutos, pois, quanto mais distante de zero for o índice, seja positivo ou negativo, significa que haverá maior gerenciamento nos resultados. Então, para não gerar uma regressão equivocada foram ignorados os sinais negativos e foram considerados os índices em valores absolutos.

Variáveis	Coefficientes (estatística-t)
(Constante)	0,19*
	(-14,55)
Governança	-0,01
	(-0,61)
Tamanho	-0,02*
	(-8,72)
Competitividade	0,05*
	.(-3,46)
Intangibilidade	-0,01
	.(-0,40)
R ² Ajustado	0,13
F-ANOVA	23,83*
Durbin Watson	1,57
Pesarán-Pesarán	1,39
VIF/Tolerance	<10

* Significativo a 1%

Variável dependente: Gerenciamento de resultados

Variáveis preditoras: (Constante), Governança, Tamanho, Competitividade, Intangibilidade.

Tabela 2 - Coeficientes da equação da influência dos fatores determinantes no gerenciamento de resultados

Fonte: dados da pesquisa.

É possível perceber na Tabela 2 que o R² ajustado foi de apenas 13%. No entanto, é similar ao registrado em outras pesquisas anteriores, como a de Martinez (2011), com R² ajustado entre 4,2% e 15,3%; Mansor et al. (2013), que se basearam em regressões com R² ajustado entre 17,67% e 22,30%; Filip e Raffournier (2014), que apresentaram

regressões com R^2 ajustado entre 10% e 15% e Moura, Ziliotto e Mazzioni (2016) com R^2 ajustado de 17%. Além disso, o teste F-ANOVA foi significante, ou seja, o conjunto de variáveis independentes exerce influência sobre a variável dependente.

Observa-se também que o resultado da estatística de Durbin-Watson demonstra que não há problemas de autocorrelação dos resíduos, já que o seu valor foi de 1,70. O teste de comportamento dos resíduos (Pesarán-Pesarán) demonstra que o pressuposto da homocedasticidade não foi violado. E, o fator VIF e o Tolerance apresentaram valores inferiores a 10. Portanto, não houve problema de multicolinearidade entre as variáveis independentes do modelo.

Em relação aos coeficientes da equação, verifica-se na Tabela 2 que a variável governança corporativa não apresentou coeficiente significante estatisticamente. Deste modo, o resultado difere dos encontrados nos estudos de Martinez (2011), Barros, Soares e Lima (2013) e Piccoli, Souza e Silva (2014) que verificaram que a governança poderia ser vista como um instrumento de policiamento do comportamento inadequado dos gestores e que influenciava para um aumento na qualidade da informação contábil. Todavia, os resultados estão alinhados aos de Erfurth e Bezerra (2013) e Mazzioni *et al.* (2015) que também verificaram que a governança não interfere em tal comportamento dos gestores.

Nota-se ainda, que o coeficiente negativo (-0,02) e estatisticamente significativo da variável tamanho evidencia que empresas maiores estão menos propensas a prática do gerenciamento de resultados. Estes achados estão alinhados aos de Hadani, Goranova e Khan (2011), Jiang, Zhu e Huang (2013) e Chi *et al.* (2014) que mencionam que empresas de maior porte apresentam maior necessidade de captação de recursos externos para financiar seus investimentos e, por isso, precisam evidenciar informação de melhor qualidade. Estas empresas também mantêm uma estrutura de maior complexidade e melhores práticas de governança que inibem a prática do gerenciamento.

Verifica-se na Tabela 4 também, um coeficiente positivo de 0,05 e significativo para a variável competitividade. Ressalta-se que a proxy utilizada para competitividade foi o índice de Herfindahl-Hirschman (HHI). Quanto menor o índice, maior é a competitividade do setor e, de modo contrário, quanto maior o índice, menor é a competitividade. Portanto, o coeficiente positivo indica que maiores índices de HHI, ou seja, menor competitividade está relacionada com maior gerenciamento de resultados.

Este resultado está alinhado aos argumentos de Almeida (2010) de que os gestores das empresas situadas em ambientes com maior nível de competitividade ficam menos propícios às práticas oportunistas, vez que a competitividade pode exercer um efeito disciplinador. Além disso, o autor ressalta que os investidores de empresas em um alto nível de competição exigirão da organização informações de melhor qualidade.

Por fim, ainda na Tabela 4, a variável intangibilidade apresentou coeficiente negativo de -0,01, porém não é estatisticamente significativo. Esse resultado aponta

apenas indícios de que as empresas que possuem maiores proporções de ativos intangíveis nos seus ativos totais apresentam menores índices de gerenciamento, conforme destacaram Moura, Theiss e Cunha (2014) que verificaram que as empresas com maiores investimentos em ativos intangíveis divulgavam informações de melhor qualidade, visando aumento da transparência. Porém, destaca-se que a *falta de significância estatística não permite afirmar que o resultado é confiável*.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou analisar a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados em companhias abertas listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa). Para tal, realizou-se pesquisa descritiva e de abordagem quantitativa dos dados que se referem ao período de 2010 a 2015.

A partir da análise dos dados constatou-se que no período de 2010 a 2015 houve um aumento no número de companhias listadas no IGCX. Porém, entre as companhias não listadas no IGCX, no período de 2010 a 2012, houve um crescimento, mas no período de 2013 a 2015 houve uma redução.

Quanto ao gerenciamento de resultados, a análise revelou que 2011 foi ano em que havia o maior percentual de empresas listadas no IGCX que realizaram gerenciamentos positivos, pois das 136 companhias 67% apresentaram índices positivos, ou seja, praticaram o gerenciamento para aumentar os resultados. Dentre as companhias não listadas no IGCX, 2011 foi o ano com o menor percentual de empresas, apenas 45% delas apresentaram índices positivos.

Em relação a influência da governança no gerenciamento de resultados verificou-se que a mesma não tem ligação com o controle do comportamento inadequado dos gestores das companhias abordadas, e isso também foi constatado em pesquisas anteriores, tais como as de *Erfurth e Bezerra (2013)* e *Mazzioni et al. (2015)*.

Por meio dos resultados encontrados, conclui-se que as companhias analisadas praticam gerenciamento, na maioria dos casos, em pequenas proporções, e que as práticas de governança corporativa não possuem relação com a prática do gerenciamento de resultados, ou seja, a governança corporativa não influencia o gerenciamento de resultados das companhias abertas investigadas.

Os resultados deste estudo despertam o interesse para novas pesquisas. Sendo assim, recomenda-se verificar se o setor de atuação interfere nos resultados encontrados. Outras sugestões são que fatores diversos dos investigados neste estudo sejam pesquisados, também outros períodos de tempo, bem como, outras proxies para governança corporativa e gerenciamento de resultados.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. E. F. **Qualidade na informação contábil em ambientes competitivos.** 2010. 174 fls. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

BARBOSA, J. S.; SCHERER, L. M.; SCARPIN, J. E.; MURCIA, F. D. Construção de métrica para avaliação da qualidade da informação contábil sob a ótica de analistas fundamentalistas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 24, p. 42-55, 2015.

BARROS, C. M. E.; SOARES, R. O.; LIMA, G. F. A relação entre governança corporativa e gerenciamento de resultados em empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 7, n. 19, p. 27-39, 2013.

VAN BEEST, F.; BRAAM, G.; BOELENS, S. Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. **Nijmegen Center for Economics (NiCE). Working Paper**, p. 09-108, 2009.

CERDAA, A. C. Tender Offers, Takeovers and Corporate Governance. **The Latin America Corporate Governance Roundtable**, São Paulo, Abr, 2000.

CHI, C. W.; HUNG, K.; CHENG, H. W.; LIEU, P. T. Family firms and earnings management in Taiwan: Influence of corporate governance. **International Review of Economics & Finance**, v. 36, p. 88-98, 2015.

DECHOW, P. M.; SLOAN, R. G.; SWEENEY, A. P. Detecting earnings management. **The Accounting Review**, v. 70, n. 2, p. 193-225, 1995.

DHALIWAL, D.; HUANG, S.; KHURANA, I. K.; PEREIRA, R. Product market competition and accounting conservatism. Available at SSRN 1266754, 2008.

ERFURTH, A. E.; BEZERRA, F. A. Gerenciamento de resultados nos diferentes níveis de governança corporativa. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 10, n. 1, p. 32-42, 2013.

HADANI, M.; GORANOVA, M.; KHAN, R. Institutional investors, shareholder activism, and earnings management. **Journal of business research**, v. 64, n. 12, p. 1352-1360, 2011.

HEALY, P. M.; WAHLEN, J. M. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. **Accounting horizons**, v. 13, n. 4, p. 365-383, 1999.

HOLANDA, A. P.; COELHO, A. C. Gerenciamento de Resultados e Estrutura de Propriedade: Evidências no Brasil . **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 6, n. 2, p. 17-35, 2016.

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Acessado em 10 de outubro de 2016. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br>.

_____ (2015). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. São Paulo, SP: IBGC.

JIANG, F.; ZHU, B.; HUANG, J. CEO's financial experience and earnings management. **Journal of Multinational Financial Management**, v. 23, n. 3, p. 134-145, 2013.

LOPES, A. B. **The relation between firm-specific corporate governance, cross-listing and the informativeness of accounting numbers in Brazil**. Thesis. 2009. Manchester Business School, University of Manchester, 2009.

MACEDO, M. A. S.; KELLY, V. L. A. Gerenciamento de Resultados em Instituições Financeiras

no Brasil: uma Análise com Base em Provisões para Crédito de Liquidação Duvidosa . **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 2, p. 82-96, 2016.

MANSOR, N.; CHE-AHMAD, A.; AHMAD-ZALUKI, N. A.; OSMAN, A.H. Corporate governance and earnings management: A study on the Malaysian family and non-family owned PLCs. **Procedia Economics and Finance**, v. 7, p. 221-229, 2013.

MARTINS, V. G.; PAULO, E.; MONTE, P. A. O Gerenciamento de Resultados Contábeis Exerce Influência na Acurácia da Previsão de Analistas no Brasil?. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 3, p. 73-90, 2016.

MARTINEZ, A. L. **Gerenciamento dos Resultados Contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. 167 f. Tesse (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

MATSUMOTO, A. S; PARREIRA, E. M. Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e consequências. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 10, n. 1, 2007.

MAZZIONI, S.; KLANN, R. C. Determinantes da qualidade da informação contábil no contexto internacional . **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 29, p. 3-32, 2016.

MAZZIONI, S.; PRIGOL, V.; MOURA, G. D.; KLANN, R. C. Influência da governança corporativa e da estrutura de capital no gerenciamento de resultados. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 27, 2015.

MOURA, G. D.; MACÊDO, F. F. R. R.; MAZZIONI, S.; KRUGER, S. D. Análise da Relação entre Gerenciamento de Resultados e Custo de Capital em Empresas Brasileiras Listadas na BM&FBovespa. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 44, p. 9-23, 2016.

MOURA, G. D.; MAZZIONI, S.; ZILIOOTTO, K. Fatores determinantes da qualidade da informação contábil em companhias abertas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 10, n. 27, p. 18-30, 2016.

REIS, E. M. D.; LAMOUNIER, W. M.; BRESSAN, V. G. F. Evitar Divulgar Perdas: Um Estudo Empírico do Gerenciamento de Resultados por Meio de Decisões Operacionais . **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 26, n. 69, p. 247-260, 2015.

SANTOS, M. L; SOUZA, M. A. A Importância do Profissional Contábil na Contabilidade Gerencial: uma percepção dos conselheiros do CRC/MG. **E-Civitas**, v. 3, n. 1, 2010.

SCHIPPER, Katherine. Principles-based accounting standards. **Accounting horizons**, v. 17, n. 1, p. 61-72, 2003.

SILVA, P. Y. C.; FONSECA, M. W. Gerenciamento de resultados: estudo empírico em empresas brasileiras e portuguesas antes e após a adoção das IFRS. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 12, n. 3, p. 193-209, 2015.

STROEHER, A. M; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **Revista de Administração Eletrônica RAUSP-e, São Paulo**, v. 1, n. 1, p. 1-25, 2008.

WANG, D. Founding family ownership and earnings quality. **Journal of accounting research**, v. 44, n. 3, p. 619-656, 2006.

WRUBELA, F.; MORÁSA, V. R.; BRIGHENTIA, J.; LEITEA, M.; KLANN, R. C. Impactos de outros resultados abrangentes sobre o gerenciamento de resultados. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 10, n. 27, p. 4-16, 2016.

DESEMPENHO LOGÍSTICO DO BRASIL NO MERCADO INTERNACIONAL: ANÁLISE DO ÍNDICE LPI

Camila Lima Bazani

Universidade Federal de Uberlândia
Uberlândia – Minas Gerais

Janser Moura Pereira

Universidade Federal de Uberlândia
Uberlândia – Minas Gerais

Edvalda Araujo Leal

Universidade Federal de Uberlândia
Uberlândia – Minas Gerais

Brasil figura como um país de desempenho logístico mediano, entretanto ainda está muito aquém da maioria de seus principais concorrentes. Seu pior desempenho logístico consiste na dimensão alfândega, enquanto seu melhor desempenho refere-se à previsibilidade/pontualidade. Verificou-se, ainda, que países desenvolvidos se encontram, majoritariamente, agrupados no cluster de elevado desempenho logístico. Por fim, constatou-se, por meio da correlação linear de Pearson, que há uma associação positiva entre desempenho logístico e volume de exportações, enquanto há uma associação negativa entre desempenho logístico e custos para importar e exportar. Os resultados confirmam a relevância do setor logístico para a redução de custos e expansão dos fluxos de comércio e, por conseguinte, para o desenvolvimento econômico.

PALAVRAS-CHAVE: Desempenho logístico, Vantagem competitiva, *LPI*, Brasil.

ABSTRACT: Given the relevance of logistics sector improvement to facilitation of foreign trade, it is fundamental to assess constantly a country's logistics performance to propose measures and reforms in order to gain competitive advantage in global market. The present study aimed to evaluate, in light of the strategic positioning theory and the Porter Diamond model, the logistics performance

RESUMO: Dada a relevância do aprimoramento do setor logístico para a facilitação do comércio exterior, avaliar constantemente o desempenho logístico de um país é fundamental para que medidas e reformas sejam propostas no intuito de obter vantagem competitiva no mercado mundial. Isto posto, o presente estudo objetivou avaliar, à luz da teoria de posicionamento estratégico e do modelo “Diamante de Porter”, o desempenho logístico do Brasil no mercado internacional com base no índice *Logistic Performance Index (LPI)* apresentado pelo Banco Mundial. Trata-se de uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa. Utilizou-se da pesquisa documental em relatórios do Banco Mundial e dados secundários, coletados nas bases de dados Banco Mundial, *AliceWeb* e *UNComtrade*. Para análise dos dados foram empregadas a análise de cluster e a comparação múltipla de médias. Pôde-se concluir que o

of Brazil in the international market based on the Logistic Performance Index (LPI) presented by the World Bank. It is a descriptive research with a quantitative approach. Documentary research was used in World Bank reports and secondary data, collected in the databases World Bank, AliceWeb and UNComtrade. For data analysis were employed the cluster analysis and multiple comparison of means. We concluded that Brazil is a country with a medium logistics performance, although it is still far behind most of its main competitors. Its worst logistics performance consists of the customs dimension, while its best performance refers to predictability/timeliness. We also verified, by means of Pearson's correlation coefficient, there was a positive association between logistics performance and export volume, while there is a negative association between logistics performance and costs to import and export. The results confirm the relevance of the logistics sector for the reduction of costs and expansion of trade flows and, consequently, for economic development.

KEYWORDS: Logistics performance, Competitive advantage, LPI, Brazil.

1 | INTRODUÇÃO

O novo cenário que se consolidava a partir dos anos 1980 em decorrência da acelerada evolução tecnológica e intensa trocas internacionais fez com que a concepção de logística se modificasse. Naquele momento, a relevância voltava-se para alterações nas cadeias produtivas em busca de flexibilidade e custos mais competitivos, e que, como um de seus desdobramentos, trouxeram entre os anos 1980 e 1990 os aspectos da vantagem competitiva retratadas por Porter (CHRISTOPHER, 1997; DUPAS, 2007).

De acordo com o Banco Mundial (2016), é a eficiência nos processos de importação e exportação dos países, incluindo as atividades logísticas que determina o modo como esses países se posicionam frente ao comércio mundial, e, portanto, como eles competem na economia global. Assim, diagnosticar as áreas do sistema logístico de um país que contribuem para as suas ineficiências ou que são as suas características diferenciais é uma das ações mais coerentes para que seja possível realizar reformas e, consequentemente, conseguir melhorar as suas operações e decisões concernentes às práticas logísticas (BANCO MUNDIAL, 2016).

O Banco Mundial (2016) alega que os métodos e procedimentos adotados por um país refletem em seus custos e na qualidade dos serviços e processos logístico, logo, impactam diretamente em seu sistema logístico. Uma vez que estudos já apresentaram a relação entre a eficiência logística de um país e o seu desenvolvimento econômico (BALLOU, 2003; ZOGRAFOS; GIANNOULI, 2002; WACZIARG; WELCH, 2008; NORDÅS; PINALI; GROSSO, 2006), esta temática tem chamado a atenção dos pesquisadores, que passaram a retratar os fatores que se relacionam com o desempenho logístico.

Desse modo, diante do exposto e, ainda, considerando a complexidade em

realizar comparações entre os países quanto a esse aspecto, o Banco Mundial publicou nos anos 2007, 2010, 2012, 2014 e 2016 o índice *Logistic Performance Index (LPI)*. O *LPI*, base do presente estudo, busca sintetizar o desempenho logístico dos países por meio de indicadores em seis diferentes dimensões: alfândega; infraestrutura; carregamentos internacionais; qualidade e competência logística; monitoramento e rastreio, e; previsibilidade/pontualidade. A utilização do índice *LPI* permite que diagnósticos sejam elaborados em busca de oportunidades e desafios para cada país.

Tendo em vista os aspectos evidenciados, para direcionar a pesquisa, tem-se o seguinte problema: **Considerando o índice *LPI*, qual o desempenho logístico do Brasil no comércio internacional frente aos seus principais concorrentes?** Para tanto, a presente pesquisa teve como objetivo avaliar o desempenho logístico do Brasil no mercado internacional com base no índice *LPI* apresentado pelo Banco Mundial. Buscou-se diagnosticar as principais áreas que apresentam sintomas de ineficiência logística, de forma a evidenciar em quais dimensões devem ser envidados maiores esforços. Verificou-se, ainda, se há associação entre o desempenho logístico do Brasil e de seus principais concorrentes com o volume de suas exportações (em U\$S) e com os custos de importação e exportação entre os anos 2007 e 2014.

Destarte, por depreender que a eficiência logística advém de um posicionamento estratégico proposto a partir da realização de uma análise estrutural do setor, a presente pesquisa foi desenvolvida à luz da teoria de posicionamento estratégico. Esse modelo tem como entendimento que vantagem competitiva caracteriza o desempenho das firmas, pois a estrutura industrial influenciará seu comportamento estratégico e, em consequência, a sua performance (VASCONCELOS; CYRINO, 2000; BARBOSA; BATAGLIA, 2010). Além disso, adota-se o modelo “Diamante de Porter”, propondo uma correspondência entre os determinantes para obtenção da vantagem competitiva nacional e os indicadores *LPI*.

Espera-se que os resultados do presente estudo propiciem subsídios para o contínuo melhoramento do setor logístico no Brasil com vistas a maiores condições de competitividade que assegurem impactos positivos na economia do país. Além disso, academicamente, o estudo contribui para as pesquisas concernentes especificamente ao setor logístico, tendo em vista que, embora existam estudos referentes à relação entre desempenho logístico e os fluxos de comércio internacionais, nota-se que a logística internacional é ainda pouco explorada. Além disso, os estudos que abordam as dimensões logísticas no Brasil concentram-se, majoritariamente, em tipologias de estudos de casos e sem enfoque no comércio internacional.

Esta pesquisa está estruturada em cinco seções, sendo primeiro esta breve introdução, na sequência o referencial teórico. Na terceira seção explana-se acerca dos aspectos metodológicos. Posteriormente, é feita a análise dos resultados, e por fim, apresentam-se as considerações finais.

2 | REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Desempenho logístico no mercado internacional e a obtenção da vantagem competitiva

O contexto dinâmico e competitivo no qual as organizações passaram a estar imersas, juntamente dos crescentes desafios, fizeram com que as ações a serem tomadas fossem pensadas de forma mais cautelosa, articulando as estratégias, de forma a analisar não só as condições internas, mas também o cenário externo, dando, assim, relevância à Gestão Estratégica (GE) (VASCONCELOS; CYRINO, 2000) e ao papel da contabilidade, por meio da Gestão Estratégica de Custos (GEC), que passou a contribuir para a formulação e implantação de estratégias que assegurem a obtenção da vantagem competitiva (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Cooper e Slagmulder (2003, p. 25) ao abordarem a utilidade da GEC, afirmam que “o objetivo da gestão estratégica de custos é reduzir custos enquanto simultaneamente fortalece a competitividade e posição estratégica da empresa”.

A GEC é estruturada sob três pilares: cadeia de valor, determinantes de custos e posicionamento estratégico. A premissa da cadeia de valor assegura que todos os agentes da cadeia devem ser analisados, pois, entende-se que a eficiência não parte somente dos aspectos internos da firma. Quanto aos determinantes de custos, consiste na busca pelas causas de geração de custos para uma organização/firma (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; PORTER, 1989). No que concerne ao posicionamento estratégico, para a concretização dos objetivos estabelecidos e formulação de uma estratégia competitiva, as firmas devem escolher como competir em seu segmento, adotando uma das estratégias: liderança no custo total, diferenciação ou enfoque. É a implementação dessa estratégia com êxito no ambiente acirrado no qual estão inseridas que resultará em vantagem competitiva (PORTER, 1989).

Em seu livro “A Vantagem Competitiva das Nações”, Porter (1989) propõe, ainda, um modelo intitulado “Diamante de Porter” para análise dos determinantes da vantagem competitiva nacional. Para o referido autor, é necessário o entendimento de um contexto de globalização da competição, de modo que as empresas nacionais possam obter vantagem competitiva e consigam se inserir num contexto internacional, trazendo vantagem para sua nação. Nesse modelo, Porter (1989) destaca que são quatro atributos os responsáveis por promover ou impedir a criação de tal vantagem: condições de fatores; condições de demanda; indústrias correlatas e de apoio; estratégia, estrutura e rivalidade das empresas. Além dos determinantes supracitados, o autor destaca a existência de ocorrências fortuitas (o acaso) e o papel do governo (Quadro 1).

Determinante	Descrição
Condições de fatores	São os insumos essenciais para a teoria do comércio e, portanto, para a competição em determinada indústria, podendo se agruparem em recursos humanos, recursos físicos, recursos de conhecimentos, recursos de capital e infraestrutura. A vantagem competitiva advém da forma como esses elementos são distribuídos. Nesse sentido, os países terão êxito se forem bons na criação e aprimoramento desses fatores.
Condições de demanda	A pressão interna exercida pelos compradores impulsiona a indústria à inovação e aprimoramento da qualidade de seus produtos. Essa atenção às necessidades mais próximas (mercado interno) faz com que a empresa progrida e se torne mais confiante e, desse modo, contribui para a ampliação do mercado, pois a demanda interna se internacionaliza de modo a impulsionar os produtos e serviços do país para o exterior.
Indústrias correlatas e de apoio	A presença de indústrias correlatas e de apoio (fornecedores) internacionalmente competitivas torna os processos produtivos mais eficientes, principalmente, pelo mais fácil acesso aos insumos. Outrossim, há a possibilidade de informações e intercâmbio técnico, além da minimização dos custos de transação.
Estratégia, estrutura e rivalidade das empresas	A competição e a cooperação advindas da concorrência e rivalidade exercem papel fundamental para o sucesso da indústria e obtenção da vantagem competitiva. Elas são responsáveis pela criação de um contexto no qual as indústrias serão criadas, organizadas e dirigidas. É a organização institucional desse ambiente, por meio de suas metas, estratégias e estrutura, que resultará no sucesso ou fracasso quanto ao alcance de vantagens.
Ocorrências fortuitas (o acaso)	Os acontecimentos ocasionais estão fora do controle das indústrias, alterando a dinâmica do mercado e afetando o “diamante” competitivo como um todo como, por exemplo, guerras, decisões políticas do governo estrangeiro, descontinuidade nos custos de insumos, dentre outros.
Governo	O governo, por meio de suas decisões e políticas governamentais, pode influenciar de forma positiva ou negativa os quatro determinantes da vantagem competitiva como, por exemplo, com subsídios, políticas para o mercado de capital etc.

Quadro 1 - Determinantes da vantagem competitiva nacional: modelo “Diamante de Porter”

Fonte: Elaborado a partir de Porter (1989).

Porter (1989) afirma que o processo de geração da vantagem competitiva, para a empresa e, em consequência, para a nação, consiste na forma como se escolhe competir, além da inter-relação dos determinantes da vantagem competitiva nacional. Ainda, Porter (1989, p. 10) argumenta que “ser “tudo para todos” é uma receita para mediocridade estratégica e para um desempenho abaixo da média, pois normalmente significa que uma empresa não tem absolutamente qualquer vantagem competitiva”.

No setor logístico, a preocupação em manter o equilíbrio entre os custos sem deixar de lado o nível de serviço é constante. Lima (1998) ressalta que gerenciar o *trade-off* entre custo e nível de serviço é um dos principais desafios da logística. Quanto ao comércio internacional, os custos logísticos representam um indicador para avaliação do desempenho logístico dos países, conforme retratado nas publicações do Banco Mundial. Para Ballou (2007), estes custos podem ser considerados um fator chave para estimular o comércio. O Banco Mundial (2016) assegura que aspectos

como alfândega, infraestrutura e qualidade do serviço impactam diretamente na competitividade dos custos.

De acordo com David e Stewart (2010, p. 25), a adequada gestão da logística internacional é uma vantagem competitiva, podendo ser definida como “o processo de planejar, implementar e controlar o fluxo e a armazenagem de mercadorias, serviços e informações a elas relacionadas, do ponto de origem ao ponto de consumo, localizado em outro país”, sendo essa logística muito mais complexa que a logística nacional ou doméstica (LAMBERT; STOCK, 1992). Para Rodrigues (2007, p. 161), “o gerenciamento logístico internacional exige que todas as atividades que interligam o mercado fornecedor ao mercado consumidor sejam vistas sob uma ótica integrada, pois o impacto de qualquer decisão tomada em algum ponto afetará todo o sistema”.

Ballou (2003) defende, em escala global, que um sistema eficiente de logística é o responsável por edificar a base para um comércio desenvolvido e extensivo e para manutenção de altos padrões nos países desenvolvidos, evidenciando os aspectos que determinado país possa explorar para a obtenção de vantagens competitivas, geralmente associadas aos custos logísticos.

Há estudos internacionais (ZOGRAFOS; GIANNOULI, 2002; NORDÅS; PINALI; GROSSO, 2006) que apresentaram a associação direta entre alto desempenho no que diz respeito ao fluxo de comércio e o desenvolvimento econômico de um país em um ambiente altamente competitivo, tendo em vista a possibilidade de atração de investimentos (WACZIARG; WELCH, 2008), dentre outras oportunidades. Nesse cenário, a manutenção de um eficiente sistema logístico torna-se expressivamente relevante. Akdoğana e Durak (2016) asseveram que a qualidade do setor logístico é fundamental para a sustentabilidade internacional das empresas, garantindo a obtenção da vantagem competitiva para a empresa e para o país no qual está localizada.

Assim, compreender a relação entre a performance logística e o mercado internacional e quais são os entraves ao fluxo comercial de um país é primordial para sua adequação e busca por um maior desempenho (BANCO MUNDIAL, 2016). Isto posto, a literatura vem buscando de forma constante, principalmente a partir dos anos 2000, retratar quais são os principais elementos relacionados ao desempenho logístico e à facilitação do comércio internacional, identificando, entre outros aspectos, os custos logísticos (BOUGHEAS; DEMETRIADES; MORGENROTH, 1999; LIMÃO; VENABLES, 2001; CLARK; DOLLAR; MICCO, 2004), a qualidade dos serviços e processos (ANDERSON; MARCOUILLER, 2002; LEVCHENKO, 2007), a infraestrutura (CLARK; DOLLAR; MICCO, 2004), o tempo e a confiabilidade no sistema (HUMMELS, 2001; NORDÅS; PINALI; GROSSO, 2006) e a localização geográfica do país (LIMÃO; VENABLES, 2001).

Kobayashi (2000) evidencia que um sistema logístico e sua eficiência estão condicionados a fatores como geografia, ambiente natural e organização político-social. Dessa forma, o autor afirma que os componentes que estruturam um sistema logístico decorrem das particularidades de cada país. Além disso, ele assevera que

melhoramento da qualidade, redução de custos e sistemas integrados são elementos pertencentes e necessários às estratégias logísticas.

Para Levchenko (2007), as diferenças institucionais entre países são um determinante importante dos padrões de comércio, logo, são fontes para a obtenção de vantagens competitivas. Limão e Venables (2001) ao analisarem os dados de comércio bilateral confirmam a relevância da infraestrutura, sendo ela um determinante importante nos custos de transporte. Além disso, o baixo nível nas relações de comércio foi explicado, em grande parte, pela má infraestrutura.

Bouheas, Demetriades e Morgenroth (1999) avaliaram, por meio de um modelo gravitacional, o papel da infraestrutura e sua influência nos custos de transporte no comércio de países europeus. Consideraram que os custos de transporte dependem inversamente do nível de infraestrutura. Além disso, o modelo previu que há uma relação positiva entre o nível de infraestrutura e volume de comércio, porém os autores ressaltam que os investimentos no setor logístico devem ser estratégicos.

Por meio de uma pesquisa descritiva, Chinelato, Cruz e Ziviani (2011) analisaram a infraestrutura logística do Brasil e apresentaram cinco possíveis modais de transportes para o país, enfatizando a dependência do transporte rodoviário para o comércio. Por meio da análise de dados provenientes das agências de transportes, os autores asseguram que o cenário encontrado, de infraestrutura insuficiente para o escoamento de mercadorias a custos competitivos, dificulta a manutenção do Brasil como competidor internacional.

Com mais de 300.000 observações por ano sobre as remessas de produtos agregados ao nível do Sistema Harmonizado (SH), Clark, Dollar e Micco (2004) investigaram os determinantes dos custos de transportes para os Estados Unidos. Os autores verificaram que a regulamentação excessiva, a criminalidade organizada e infraestrutura do país são fatores determinantes para a ineficiência portuária. E esta, por sua vez, é fator importante desses custos, e que ao aumentar essa eficiência de 25% para 75% acarretaria em uma redução de 12% nos custos.

Nordås, Pinali e Grosso (2006), analisaram a relação entre o tempo de exportações e importações, os serviços de logística e o comércio internacional. Identificaram que o tempo é um fator competitivo, e, portanto, pode tornar-se uma barreira ao comércio. O tempo excessivo afeta o volume das trocas comerciais e constituem um desincentivo substancial para investimento na qualidade e atualização dos produtos, pois os empresários não possuem a certeza que seus produtos chegarão tempestivamente no mercado.

Os resultados dos trabalhos supracitados confirmam a necessidade do aprimoramento de aspectos logísticos para a elevação do desempenho dos países nessa área, e ainda consideram que tal desempenho é fator preponderante para a facilitação do comércio, e, por conseguinte, geração de valor, competitividade e desenvolvimento econômico dos países. Nesse sentido, avaliar e medir esses aspectos logísticos com vistas a um gerenciamento de qualidade torna-se uma questão decisiva.

2.2 Mensuração do desempenho logístico a partir do Logistic Performance Index

Para Kaplan e Norton (1997, p. 21), “o que não é medido não é gerenciado”. Diante disso, em busca de vantagem competitiva no mercado internacional de fluxo de mercadorias, Kaplan e Norton (1997) consideram que os países precisam refletir suas estratégias em procedimentos operacionais e, portanto, necessitam utilizar indicadores que monitorem e controlem o sistema e os processos, avaliando seu desempenho ao longo do tempo.

Para Rey (1999), os indicadores de desempenho devem ser construídos de maneira criteriosa em conformidade com os objetivos em questão. Assim, embora haja diversas contribuições para sua mensuração e avaliação, depreende-se que a real importância está em utilizar tais indicadores e medições para diagnosticar as ineficiências e atuar para a correção e aprimoramentos dos processos.

O Banco Mundial apresenta o Índice de Desempenho Logístico (*Logistic Performance Index – LPI*), que indica o desempenho dos países de forma quantitativa e qualitativa sob diferentes aspectos concernentes ao setor logístico. Para a presente pesquisa, foram analisados todos os indicadores do *LPI* internacional: alfândega, infraestrutura, carregamentos internacionais, qualidade e competência logística, monitoramento e rastreio, previsibilidade/pontualidade, e também as informações de custos para importação e exportação disponível pelo *LPI* nacional.

O *LPI* consiste em medidas de desempenho que refletem a situação do país ao longo da cadeia de suprimentos. O *LPI* já está em sua quinta edição, tendo seus indicadores sido reportados para os anos de 2007, 2010, 2012, 2014, e 2016. O Banco Mundial (2016) acredita que somente informações relacionadas ao tempo e ao custo não são suficientes para garantir análises para a construção de uma boa logística, que englobem além da transparência no processo, a qualidade e a confiabilidade do serviço. A análise do índice *LPI* permite a identificação das dimensões que contribuem para o desenvolvimento do comércio internacional. Por meio de seus indicadores é possível identificar as oportunidades e as carências no setor logístico mundial.

Os dados para a elaboração dos indicadores *LPI* internacional são obtidos com base num questionário direcionado aos prestadores de serviço na área de logística e empresas que demandam esse tipo de serviço. Posteriormente, utilizando-se de técnicas estatísticas os dados são agregados e os países são ranqueados de acordo com seus resultados para cada dimensão, com notas de 1 a 5, sendo menor desempenho e maior desempenho, respectivamente (BANCO MUNDIAL, 2016).

Martí, Puertas e García (2014), por meio de um modelo gravitacional, objetivaram analisar o impacto que cada um dos indicadores *LPI* tem no comércio de países emergentes, além de verificarem o avanço do setor logístico nesses países, utilizando dados do *LPI* divulgados em 2007 e 2012. Os autores constataram que o aprimoramento de qualquer um dos seis indicadores *LPI* contribui para um crescimento significativo dos fluxos de comércio.

Faria, Souza e Vieira (2015), utilizaram os dados do índice *LPI* de 2010 para verificar o posicionamento do Brasil quanto ao seu desempenho logístico frente

aos seus principais concorrentes. Por meio das técnicas estatísticas de análise de cluster e comparação múltipla de média, puderam verificar que quanto ao indicador “pontualidade/previsibilidade” o Brasil pode ser considerado como alto desempenho, entretanto, quanto ao fator “alfândega” possui baixo desempenho, explicado, principalmente, pelas questões burocráticas do país.

Civelek, Uca e Cemberci (2015), ao compreenderem a importância do setor logístico para a economia de um país, buscaram avaliar se o índice *LPI* desempenha um papel de mediador quanto ao Índice de Competitividade Global, o *GCI*, e o Produto Interno Bruto, por meio de uma análise de regressão hierárquica. Os autores encontraram resultados estatisticamente significativos, sugerindo, portanto, que a capacidade de logística de um país domina a relação entre competitividade e prosperidade. Desse modo, os autores asseguram que a “saúde” da economia de um país pode ser analisada pela perspectiva dos indicadores *LPI*.

Os indicadores e suas descrições estão summarizados no Quadro 2 juntamente de sua associação proposta para o modelo “Diamante de Porter”. Esses indicadores se referem às variáveis investigadas no presente estudo.

Indicador	Descrição	Diamante de Porter
Alfândega	Diz respeito à eficiência no processo de desembarque aduaneiro. Entre outros quesitos, tal eficiência compreende: - Se informação está disponível por completo e tempestivamente; - Se declarações aduaneiras são processadas eletronicamente e com transparéncia; - Se as importações e exportações ocorrem de acordo com o cronograma; - Se o tempo entre a submissão da documentação na aduana e o desembarque alfandegário é dispendioso.	Governo
Infraestrutura	Consiste na qualidade da infraestrutura de transportes e tecnologia da informação e comunicação que deve ser mantida em nível satisfatório para atender de forma eficaz as demandas.	Condições de fatores
Carregamentos Internacionais	Diz respeito à facilidade e acessibilidade para o arranjo dos embarques internacionais, analisando a habilidade de organizar carregamentos eficientemente para as entregas com custos competitivos.	Indústrias correlatas e de apoio
Qualidade e competência logística	Refere-se à qualidade e competência de prestadores de serviços logísticos públicos e privados, envolvendo níveis de trabalho de carregadores e transportadores rodoviários, ferroviários e aéreos, corretores alfandegários e responsáveis por procedimentos de fronteira.	Condições de demanda
Monitoramento e Rastreio	Capacidade de controlar e rastrear as remessas desde a origem até o destino, se adequando tempestivamente às alterações de datas e rotas que possam vir a ocorrer.	Ocorrências fortuitas (o acaso)
Previsibilidade/ Pontualidade	É entendida como a frequência com que as remessas chegam aos destinatários conforme prazos estipulados. A relevância desse indicador justifica-se, pois, a sua falta pode ser considerada um entrave ao comércio, acarretando em elevação dos custos logísticos e queda da competitividade global.	Estratégia, estrutura e rivalidade das empresas

Quadro 2 - Indicadores *LPI* internacional e sua relação com o “Diamante de Porter”

Fonte: Elaborado a partir de Faria, Souza e Vieira (2015) e Banco Mundial (2016).

De acordo com o Banco Mundial (2016) a melhora em infraestrutura, minimização dos aspectos burocráticos presentes nas aduanas, melhoramento dos níveis de serviço logístico desde os menores prestadores de serviços acarretarão em precisão no controle das remessas por meio do monitoramento e rastreio e eventual adaptabilidade, se necessário, além de prazos concisos e fluxos gerenciais satisfatórios com a redução dos custos logísticos.

No que tange à proposta de associação dos indicadores *LPI* e o modelo “Diamante de Porter”, em relação ao indicador alfândega, acredita-se que essa seja uma dimensão intimamente relacionada ao papel do governo, haja vista os processos aduaneiros partirem, prioritariamente, de questões regulatórias. Já infraestrutura pode ser compreendida como uma das condições de fatores propostas por Porter (1989) em seu modelo “Diamante”, pois é um fator que o próprio país pode criar para si. Pelo modelo, as indústrias alcançam a vantagem competitiva por meio de suas bases nacionais, nesse caso, pela infraestrutura satisfatória (insumo), trazendo essa vantagem para a nação, de modo geral, pois a empresa conseguirá se inserir no mercado internacional.

Considera-se, ainda, que a presença de indústrias de apoio, um dos determinantes da vantagem nacional propostos por Porter (1989), é uma aliada no que tange à organização dos embarques, pois podem contribuir para a facilitação de acesso aos insumos logísticos e minimização dos custos de transação. Nesse sentido, o indicador carregamentos internacionais pode ser associado a esse determinante.

O “Diamante de Porter” propõe ainda que a inovação e, em consequência, o aprimoramento da qualidade, advém da pressão da demanda interna. Isso posto, as empresas conseguem se internacionalizar e trazem essa vantagem competitiva para a nação na qual está inserida. Desse modo, acredita-se que o determinante condições de demanda possa ser relacionado ao indicador qualidade e competência logística.

Já no que tange o indicador monitoramento e rastreio, acredita-se que seja uma dimensão que consiga equilibrar o impacto causado pelas ocorrências fortuitas citadas por Porter (1989). Controlar um produto desde seu ponto de partida contribui para que acontecimentos inesperados ocorram durante o percurso e gerem impactos não satisfatórios.

Por fim, depreende-se que, além de ser impactado por muitos outros fatores, o *lead-time* é um aspecto proveniente, inclusive, de como a organização se posiciona para atender sua demanda. O “Diamante de Porter” propõe que a rivalidade interfere na forma como a empresa será dirigida. Acredita-se que em um ambiente de competição, “chegar à frente” é um desejo unânime, desse modo, a estratégia adotada será a de se sobressair diante do concorrente, entregando seus pedidos dentro do prazo. Assim, o indicador previsibilidade/pontualidade se associa ao determinante estratégia, estrutura e rivalidade das empresas.

Em suma, no que concerne ao posicionamento do Brasil no setor logístico, entende-se que os indicadores utilizados para análise neste estudo, provenientes do

índice *LPI*, podem ser considerados para análise de competitividade entre as nações, haja vista englobarem aspectos relacionados diretamente com a adoção de uma estratégia para competir, além de fatores como infraestrutura, custos e melhorias por meio da inovação, por exemplo.

3 | ASPECTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo trata-se de uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa. Os elementos necessários para o desenvolvimento desta pesquisa foram obtidos por meio da pesquisa documental com análise de relatórios do Banco Mundial e dados secundários, tendo como fonte básica as informações logísticas já coletadas e divulgadas pelo Banco Mundial, além de dados dos sistemas *AliceWeb* e *UNComtrade*.

A amostra foi composta por 41 principais países concorrentes do Brasil, e fundamentou-se na metodologia adotada por Faria, Souza e Vieira (2015) e no pré-requisito da análise de cluster, isto é, todos os países devem estar presentes no período avaliado para todos os indicadores. Por essa metodologia, buscou-se no *AliceWeb* os vinte principais países compradores do Brasil e quais são os cinco produtos mais importados. Num segundo momento, investigou-se de quais outros países eles também importavam determinado produto, de acordo com o *UNComtrade*. Isso se fez necessário ao entender que a vantagem competitiva se associa às questões de concorrência, logo, se o Brasil não exporta o mesmo produto que o outro país, eles não serão concorrentes. Desse modo, não faria sentido tal análise.

Para identificar um grupo representativo de concorrentes para cada ano, portanto, foi feito uso da análise de frequência. Foram distribuídas Notas de Participação (*Np*) que medem a participação de um concorrente do Brasil nas importações totais de um parceiro do Brasil. As *Np* são distribuídas de acordo com uma escala de 0 a 1 proporcional à parcela do país concorrente no comércio de um determinado produto com um determinado parceiro do Brasil, e são somadas para concederem a Nota de Concorrência (*Nc*), ou seja, obtém-se o acumulado da *Np*. Esse resultado reflete de forma imediata o *ranking* da *Nc*. Utilizou-se a equação (1) para a seleção e classificação dos concorrentes potenciais do Brasil, onde cada país que figura entre os exportadores dos produtos analisados tem as suas *Nps* somadas de modo a resultar na *Nc*.

$$Nc = \sum_{i=1}^{20} \sum_{j=1}^5 Np \quad (1)$$

em que *i* refere-se ao *i*-ésimo país parceiro do Brasil e *j* refere-se ao *j*-ésimo produto comercializado pelo país concorrente. A amostra foi dimensionada considerando que o país obtivesse uma *Nc* de pelo menos 0,2 em ao menos um dos anos analisados.

Para o tratamento dos dados, também foram empregados a análise de cluster,

comparações múltiplas de médias por meio do teste de Tukey, modelo de regressão linear simples (MRLS) e correlação linear de Pearson.

Para a presente pesquisa, MRLS foi utilizado apenas para predizer a *Nc* do Brasil para cada ano estudado. Essa análise (predição) é fundamental, pois, para se verificar em qual cluster o Brasil se encontra e identificar os países de mesmo potencial exportador, ele deve fazer parte da amostra. Para predizer a *Nc* (variável dependente, y) do Brasil, a variável independente (x) utilizada foi “valor exportado”, pois, dentre as possibilidades (variável valor exportado e variáveis de custo), ela apresentou maior correlação com a *Nc*.

Ao nível de 1% de significância, as pressuposições de normalidade, independência e homogeneidade dos resíduos do MRLS estimado foram verificadas e comprovadas por meio dos testes de Shapiro-Wilk (normalidade), Durbin-Watson (independência) e teste F (homogeneidade de variâncias) (Quadro 3).

Pressuposição	Teste estatístico	Hipóteses
Normalidade	Teste de Shapiro-Wilk (SHAPIRO; WILK, 1965)	H_0 : resíduos seguem distribuição normal H_1 : resíduos não seguem distribuição normal
Independência	Teste de Durbin-Watson (DURBIN; WATSON, 1950, 1951)	H_0 : resíduos são independentes H_1 : resíduos não são independentes
Homogeneidade de variâncias	Teste F (SNEDECOR; COCHRAN, 1989)	$H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2$ $H_1 : \sigma_1^2 \neq \sigma_2^2$
	Teste de Bartlett (BARTLETT, 1937)	$H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2 = \dots = \sigma_k^2$ $H_1 : \sigma_a^2 \neq \sigma_b^2, a \neq b, a, b = 1, 2, \dots, k$

Quadro 3 - Testes estatísticos acerca dos pressupostos dos resíduos dos modelos

Fonte: Elaboração própria.

Para o caso em que a distribuição normal dos resíduos não foi atendida, utilizou-se a transformação de Box-Cox. Considerando X_1, \dots, X_n os dados originais, a transformação de Box-Cox consiste em encontrar um λ tal que os dados transformados Y_1, \dots, Y_n se aproximem de uma distribuição normal. Essa transformação é dada por Box e Cox (1964):

$$Y_i = \begin{cases} \ln(X_i), & \text{se } \lambda = 0 \\ \frac{X_i^\lambda - 1}{\lambda}, & \text{se } \lambda \neq 0 \end{cases} \quad (2)$$

Posteriormente, foi utilizada a análise de cluster (método hierárquico *Ward* e não hierárquico *k-means*), ou técnica multivariada de agrupamento, a fim de identificar a similaridade entre os objetos em estudo, isto é, identificar grupos de países que são mais homogêneos possíveis em relação ao desempenho logístico e verificar qual o

posicionamento do Brasil frente a esses grupos.

O teste de comparações múltiplas de médias permitiu identificar os indicadores mais importantes para distinguir entre agrupamentos de países com maior e menor desempenho logístico. Por fim, foi empregado o teste de correlação linear de Pearson para verificar se existe algum tipo de associação entre desempenho logístico e volume de exportações e desempenho logístico e custos para importar e exportar. Cabe ressaltar que todas as análises estatísticas foram realizadas no *freeware R* (R CORE TEAM, 2017).

A amostra foi dimensionada de forma a selecionar os principais países concorrentes do Brasil. Portanto, de um número de quase duzentos países existentes (reconhecidos pela Organização das Nações Unidas), chegou-se a cinquenta países. Entretanto, a amostra final só pode ser definida após a análise das informações disponíveis do *LPI* e da existência de concorrência com base na *Nc*, o que fez com que nove países não fizessem mais parte da amostra, totalizando, dessa forma, uma amostra final com 41 países (Quadro 4).

Países				
África do Sul	Chile	Guatemala	Nigéria	Tailândia
Alemanha	China	Holanda	Nova Zelândia	Ucrânia
Angola	Colômbia	Honduras	Omã	Uruguai
Arábia Saudita	Dinamarca	Índia	Paraguai	Venezuela
Argélia	Emirados Árabes Unidos	Indonésia	Peru	Vietnã
Argentina	Espanha	Irlanda	Reino Unido	
Austrália	Estados Unidos da América	Itália	Rússia	
Bélgica	Finlândia	Japão	Suécia	
Canadá	França	México	Suíça	

Quadro 4 - Principais concorrentes do Brasil no comércio internacional entre 2007-2016

Fonte: Elaboração própria.

De forma geral, os países concorrentes do Brasil e que compuseram a amostra não são homogêneos entre si, quanto ao desenvolvimento econômico e social a amostra compõe-se tanto de países desenvolvidos, quanto de países subdesenvolvidos e em desenvolvimento. Em relação à localização geográfica, 34% são pertencentes ao continente europeu. Embora a Europa predomine quanto ao número de países concorrentes, o que é justificado também pelo número de países que compõe o próprio continente, o país que figura como o maior concorrente do Brasil no comércio internacional, segundo a *Nc*, são os Estados Unidos da América (EUA), seguidos da China e Alemanha, para os cinco anos analisados.

Nota-se também que todos os países pertencentes ao bloco econômico BRICS (*Brazil, Russian, India, China, South Africa*) compõem esse grupo de países concorrentes do Brasil e, além disso, mais da metade dos países pertencentes ao Mercosul figuram como principais concorrentes do Brasil, mesmo sendo considerado um bloco com objetivo fundamental na instalação de uma zona de livre comércio.

4 | ANÁLISE DOS RESULTADOS

Primeiramente, para que fosse possível a comparação do Brasil frente aos seus concorrentes com base na Nc , era fundamental que fossem preditos os valores para o Brasil. Sem isso, não haveria outra maneira de verificar qual o seu posicionamento quanto ao potencial de exportações.

Na Tabela 1 são apresentados os valores preditos da Nc para o Brasil por meio da análise de regressão, considerando valor exportado como variável explicativa. Apresenta-se também o coeficiente de determinação (R^2), por meio do qual é possível avaliar a qualidade do ajuste do modelo. Além disso, também foram summarizados nessa mesma tabela os resultados para os pressupostos de normalidade, independência e homogeneidade após a transformação dos dados. Destaca-se que os valores em parênteses consistem nos valores-p.

Para os cinco anos em estudo, o pressuposto da normalidade dos resíduos não foi atendido. Desse modo, procedeu-se à transformação dos dados por meio de Box-Cox, considerando $\lambda = 0,2$.

Ano	Valor predito Nc	Parâmetro	Significância	R^2	ShapiroWilk	Durbin Watson	F
2007	0,4696726	β_0	< 0,000	0,6393	0,95942 (0,15)	1,7815 (0,2375)	0,47469 (0,113)
		β_1	< 0,000				
2010	0,585211	β_0	< 0,000	0,6736	0,97666 (0,5674)	2,0167 (0,5226)	0,48574 (0,1274)
		β_1	< 0,000				
2012	0,5858778	β_0	< 0,000	0,6043	0,96609 (0,2554)	2,1482 (0,6867)	0,34496 (0,02515)
		β_1	< 0,000				
2014	0,5446906	β_0	< 0,000	0,6024	0,9753 (0,5202)	2,0459 (0,5624)	0,64444 (0,3502)
		β_1	< 0,000				
2016	0,6319973	β_0	< 0,000	0,5996	0,97972 (0,7777)	1,822 (0,3114)	1,3158 (0,6537)
		β_1	< 0,000				

Tabela 1 - Predição da Nc para o Brasil por meio do MRLS

Fonte: Elaboração própria a partir da saída do freeware R.

O método hierárquico *Ward*, empregado inicialmente para a análise de cluster, definiu três clusters para cada uma das oito variáveis analisadas: Nc , *LPI Geral*, Alfândega, Infraestrutura, Carregamentos Internacionais, Qualidade e Competência Logística, Monitoramento e Rastreio, e Previsibilidade/Pontualidade. O método não hierárquico *k-means* foi utilizado para definir a composição dos agrupamentos. Com a aplicação do teste Tukey foi possível efetuar a comparação múltipla de médias a fim de verificar se havia diferenças significativas entre os três clusters que foram formados. Além disso, esse teste permitiu identificar se houve alguma evolução nos clusters com o passar do tempo (entre 2007-2016).

Variável	Cluster	N	2007	2010	2012	2014	2016
Nc*	1	37	0,6974 b A	0,6673 b A	0,6916 b A	0,6604 b A	0,6601 b A
	2	4	3,6010 a A	4,0351 a A	3,7038 a A	3,8284 a A	3,7525 a A
	3	1	13,8746 A	11,6354 A	11,6911 A	10,3941 A	12,7047 A
LPI Geral	1	20	3,8305 a A	3,8315 a A	3,8110 a A	3,8095 a A	3,9080 a A
	2	11	2,4627 c B	2,6127 c AB	2,6109 c AB	2,7264 c A	2,5836 c AB
	3	11	2,9855 b A	3,0391 b A	3,0564 b A	3,0955 b A	3,1209 b A
ALF	1	18	3,6700 a A	3,7039 a A	3,6778 a A	3,7722 a A	3,7722 a A
	2	12	2,2375 c B	2,2258 c B	2,3408 c AB	2,5225 c A	2,2992 c AB
	3	12	2,8142 b A	2,8492 b A	2,9008 b A	2,8450 b A	2,9750 b A
INF	1	17	3,9147 a A	3,9906 a A	3,9694 a A	3,9847 a A	4,0459 a A
	2	14	2,3486 c A	2,3921 c A	2,4979 c A	2,5714 c A	2,4471 c A
	3	11	3,0364 b A	3,1418 b A	3,1973 b A	3,1827 b A	3,2591 b A
CINT	1	19	3,0900 a D	3,4426 a C	3,5947 a AB	3,5574 a BC	3,7353 a A
	2	11	2,6900 c A	2,6809 c A	2,6264 c A	2,7582 c A	2,5582 c A
	3	12	2,9750 b A	2,9258 b A	3,0750 b A	3,1342 b A	3,0808 b A
QCL	1	18	3,8794 a A	3,9156 a A	3,8594 a A	3,8572 a A	3,9533 a A
	2	13	2,4685 c A	2,5046 c A	2,5969 c A	2,6646 c A	2,6808 c A
	3	11	3,1191 b A	3,1227 b A	3,0409 b A	3,1855 b A	3,1191 b A
MR	1	19	3,9263 a AB	4,0079 a A	3,9021 a AB	3,8074 a B	4,0147 a A
	2	13	2,4969 c B	2,6077 c AB	2,6346 c AB	2,8100 c A	2,6569 c AB
	3	10	3,0770 b A	3,2470 b A	3,2370 b A	3,2130 b A	3,3120 b A
PREV	1	18	4,1917 a A	4,2611 a A	4,096 1 a A	4,1417 a A	4,1861 a A
	2	11	2,9627 c B	3,2700 c A	3,0364 c AB	3,1200 c AB	3,0291 c AB
	3	13	3,5269 b A	3,6862 b A	3,5608 b A	3,5869 b A	3,5900 b A

Tabela 2 - Resultados de comparações de médias para as variáveis em estudo

Fonte: Elaboração própria a partir da saída do freeware R.

Nota:*⁽¹⁾ letras minúsculas distintas nas colunas, as médias diferem entre si pelo teste Tukey ao nível de 5% de significância; ⁽²⁾ letras maiúsculas distintas nas linhas, as médias diferem entre si pelo teste Tukey ao nível de 5% de significância.

* Foi feito o uso apenas do teste F, pois a análise de cluster identificou que um dos clusters possuía apenas um país.

Destaca-se que para o cluster 1 da variável *Nc*, o pressuposto da normalidade não foi atendido. Desse modo, procedeu-se à transformação dos dados por meio do Box-Cox, considerando $\lambda = 0,2$. Para o cluster 1 da variável Monitoramento e Rastreio, o pressuposto da normalidade não foi atendido. Desse modo, procedeu-se à transformação dos dados por meio do Box-Cox, considerando $\lambda = 7$. E para o ano 2012, da variável Alfândega, o pressuposto da independência não foi atendido. Desse modo, procedeu-se à transformação dos dados por meio do Box-Cox, considerando $\lambda = 3,2$.

Nota-se que em relação à *Nc*, os EUA tiveram grande destaque devido à discrepância em suas notas para todos os anos, desse modo, figurou num cluster sozinho (cluster 3) e pode ser considerado o maior concorrente do Brasil devido ao seu elevado potencial exportador. O cluster 2 foi composto por quatro países desenvolvidos economicamente, com exceção da China que é um país emergente e compõe o bloco BRICS. O Brasil está agrupado no cluster 1 junto de outros 36 países, logo, são países de potencial exportador semelhante.

Quanto às variáveis concernentes aos aspectos logísticos, o teste de Tukey indicou diferenças significativas entre os clusters formados, desse modo, eles puderam ser denominados de baixo (cluster 2), médio (cluster 3) e alto (cluster 1) desempenho logístico. Nessas análises, para todas as variáveis, o cluster de alto desempenho é formado, majoritariamente, por países economicamente desenvolvidos.

Quanto ao *LPI* Geral, o Brasil está situado no cluster de médio desempenho logístico, ao lado dos países Arábia Saudita, Argentina, Chile, Índia, Indonésia, México, Omã, Peru, Tailândia e Vietnã. Verifica-se que são todos países considerados emergentes e que isso pode ser, portanto, uma situação decorrente, em parte, das deficiências no setor logístico de cada país, haja vista os resultados aferidos quanto à associação positiva entre volume de exportações e desempenho logístico (Tabela 3).

No que tange ao bloco BRICS, juntamente do Brasil, encontra-se a Índia, com desempenho logístico mediano. A África do Sul e a China possuem as melhores performances logísticas e, assim, figuram no cluster 1. Já a Rússia é o país com o pior desempenho dentre os países que compõem esse bloco e, portanto, foi agrupada no cluster 2, com baixo desempenho logístico.

Ressalta-se, ainda, que embora figure como médio desempenho o Brasil possui média abaixo da média do cluster. Os resultados demonstram que em nenhuma variável o Brasil figurou entre países de alto desempenho logístico. Outrossim, o setor alfandegário consiste na pior dimensão logística do Brasil, pois ele foi agrupado no cluster de baixo desempenho. Faria, Souza e Vieira (2015) demonstram que tal deficiência no desembarque aduaneiro está atrelada, principalmente, às questões burocráticas do país.

Embora o melhor desempenho do Brasil esteja relacionado ao indicador previsibilidade/pontualidade, ainda assim ele não foi agrupado no cluster de alto desempenho. Isso é justificado por ser uma variável em que os países, de modo geral,

apresentam desempenho mais satisfatório, elevando, portanto, as médias dos clusters. Ademais, prazos extras podem ser adicionados (nas informações que são passadas para os clientes) no intuito de evitarem o não cumprimento dos prazos.

Ao aplicar o teste de correlação linear de Pearson, foi possível verificar se há algum tipo de associação linear entre desempenho logístico, mensurado pelos indicadores *LPI*, e o volume de exportações. Cabe ressaltar que o termo correlação nos possibilita apenas fazer afirmações sobre associações, mas nunca sobre causa e efeito, pois não é possível observar de forma direta o efeito de um fator, uma vez que o mesmo indivíduo não pode, ao mesmo tempo, ser exposto e não exposto ao fator. Na realidade, o que se observa são dois grupos, um exposto ao fator e o outro, não. Então, a partir desses grupos, é possível realizar a associação por meio de medidas como coeficientes de correlações (DRAPER; SMITH, 1998). Os resultados foram consolidados na Tabela 3.

I ⁽¹⁾	2007		2010		2012		2014		2016	
	r ⁽²⁾	valor-p	r	valor-p	r	valor-p	r	valor-p	r	valor-p
I1	0,4869	0,0011	0,4799	0,0015	0,4492	0,0028	0,4655	0,0022	0,4258	0,0121
I2	0,4166	0,0061	0,4308	0,0049	0,3720	0,0153	0,3681	0,0179	0,3698	0,0313
I3	0,5260	0,0003	0,5253	0,0004	0,4759	0,0014	0,5143	0,0006	0,4495	0,0077
I4	0,2477	0,1138	0,4005	0,0095	0,4356	0,0039	0,4032	0,0090	0,4230	0,0127
I5	0,5151	0,0005	0,4760	0,0017	0,4509	0,0027	0,4549	0,0028	0,4308	0,0110
I6	0,4882	0,0010	0,4676	0,0021	0,4390	0,0036	0,5050	0,0008	0,4095	0,0162
I7	0,4415	0,0034	0,4187	0,0064	0,4537	0,0025	0,4443	0,0036	0,4054	0,0174

Tabela 3 - Correlação desempenho logístico versus volume de exportações

Fonte: Elaboração própria a partir da saída do *freeware R*.

Nota:⁽¹⁾ I – Indicadores; I1 - *LPI* Geral; I2 - Alfândega; I3 - Infraestrutura; I4 - Carregamentos Internacionais; I5 - Qualidade e Competência Logística; I6 - Monitoramento e Rastreio; I7 - Previsibilidade; ⁽²⁾ r - coeficiente de correlação linear de Pearson.

Com exceção do indicador carregamentos internacionais, para 2007, todos os resultados foram significativos a 5% e, embora a correlação encontrada possa ser considerada de fraca a moderada, infere-se que há uma associação do tipo positiva entre desempenho logístico e volume de exportações. Esses resultados contribuem para fortalecer a necessidade de aprimoramento das dimensões logísticas para o desenvolvimento econômico, haja vista resultados já encontrados em outros estudos (ZOGRAFOS; GIANNOULI, 2002) quanto à constatação de que o elevado desempenho no comércio internacional é fundamental para o crescimento econômico. Assim, pelas pesquisas anteriores, verifica-se que há uma associação direta entre fluxo de comércio e desempenho econômico, e esse fluxo pode ser melhorado por meio do aprimoramento do setor logístico, conforme apresentado. De acordo com a teoria de posicionamento estratégico, o comportamento estratégico das firmas é influenciado pela estrutura, haja vista compreender que a vantagem competitiva advém dos fatores externos.

Embora todos os resultados das correlações se encontrem próximos, destaca-

se que o indicador infraestrutura é o que possui maior associação com o volume de exportações, o que corrobora com os achados de Limão e Venables (2001) e Bougheas, Demetriades e Morgenroth (1999), que constataram que, além de possuir uma relação direta, a infraestrutura (precária) é predominantemente a responsável por um baixo nível no fluxo de comércio. Dessa forma, o investimento em aspectos estruturais, principalmente, em infraestrutura de transportes, bem como tecnologia da informação e comunicação, é essencial para uma melhoria que sirva de subsídio para expansão no fluxo de comércio e, consequentemente, da economia de um país, já que conforme encontrado por Bougheas, Demetriades e Morgenroth (1999), custos de transporte dependem inversamente do nível de infraestrutura.

Quanto aos custos para exportar e importar, buscou-se, também por meio do teste de correlação linear de Pearson, verificar se há associação entre eles e o desempenho logístico dos países. As correlações seguidas pelos valores-p (entre parênteses) estão dispostas na Tabela 4.

Custos	Ano	Indicadores ⁽¹⁾						
		I1	I2	I3	I4	I5	I6	I7
Custos de exportação	2007	-0,3637 (0,0269)	-0,3540 (0,0316)	-0,3265 (0,0486)	-0,4566 (0,0045)	-0,3331 (0,0440)	-0,3672 (0,0254)	-0,4002 (0,0141)
	2010	-0,1845 (0,2886)	-0,2930 (0,0876)	-0,1758 (0,3125)	-0,0455 (0,7951)	-0,1322 (0,4490)	-0,1262 (0,4701)	-0,2571 (0,1359)
Custos de exportação: portuária e aeroportuária	2012	-0,3117 (0,0534)	-0,3029 (0,0609)	-0,2701 (0,0963)	-0,3793 (0,0172)	-0,2758 (0,0892)	-0,3112 (0,0538)	-0,2997 (0,0638)
	2014	-0,2632 (0,1155)	-0,2973 (0,0740)	-0,3026 (0,0687)	-0,2405 (0,1517)	-0,2623 (0,1168)	-0,1935 (0,2513)	-0,2248 (0,1809)
Custos de exportação: por terra	2012	-0,2447 (0,1566)	-0,2502 (0,1472)	-0,2141 (0,2168)	-0,3064 (0,0735)	-0,1854 (0,2862)	-0,2029 (0,2424)	-0,2813 (0,1017)
	2014	-0,2836 (0,1157)	-0,3122 (0,0819)	-0,2594 (0,1516)	-0,2955 (0,1006)	-0,2683 (0,1376)	-0,2253 (0,2150)	-0,2783 (0,1230)
Custos de importação	2007	-0,4234 (0,0081)	-0,4360 (0,0062)	-0,3667 (0,0235)	-0,5743 (0,0001)	-0,3923 (0,0148)	-0,4200 (0,0087)	-0,4616 (0,0035)
	2010	-0,4747 (0,0040)	-0,5750 (0,0003)	-0,4487 (0,0069)	-0,3263 (0,0557)	-0,4007 (0,0171)	-0,3818 (0,0236)	-0,5392 (0,0008)
Custos de importação: portuária e aeroportuária	2012	-0,4459 (0,0044)	-0,4619 (0,0031)	-0,4116 (0,0092)	-0,5201 (0,0007)	-0,4078 (0,0100)	-0,3906 (0,0140)	-0,4229 (0,0073)
	2014	-0,3630 (0,0272)	-0,3896 (0,0171)	-0,3866 (0,0181)	-0,3516 (0,0329)	-0,3593 (0,0289)	-0,3000 (0,0712)	-0,3188 (0,0545)
Custos de importação: por terra	2012	-0,2385 (0,1964)	-0,2315 (0,2101)	-0,2173 (0,2403)	-0,3002 (0,1008)	-0,1601 (0,3895)	-0,2458 (0,1826)	-0,2638 (0,1516)
	2014	-0,3822 (0,0371)	-0,4258 (0,0190)	-0,3655 (0,0470)	-0,4019 (0,0277)	-0,3618 (0,0495)	-0,3408 (0,0653)	-0,3156 (0,0893)

Tabela 4 - Correlação desempenho logístico *versus* custos para exportar e importar

Fonte: Elaboração própria a partir da saída do *freeware R*.

Nota: ⁽¹⁾ I1 - LP/ Geral; I2 - Alfândega; I3 - Infraestrutura; I4 - Carregamentos Internacionais; I5 - Qualidade e Competência Logística; I6 - Monitoramento e Rastreio; I7 - Previsibilidade.

Apesar de alguns resultados serem não significativos ao nível de significância de 5%, verifica-se em todos que, mesmo sendo considerada de fraca a moderada, há correlação negativa entre desempenho logístico e custos, tanto para exportação, quanto para importação, isto é, as variáveis se movem em direção opostas, portanto, espera-se que enquanto o desempenho logístico aumenta, os custos sejam reduzidos. Isto implica dizer que o aprimoramento do setor logístico de modo geral contribui para a redução de custos logísticos, e, portanto, colabora com o aumento da competitividade dos produtos brasileiros.

Observa-se que o indicador alfândega, é o que apresenta maior correlação negativa em relação aos custos de importação. Nesse cenário, importante ressaltar que, conforme já apresentado, a melhoria no desembarque aduaneiro, e, portanto, no setor alfandegário como um todo representa um dos maiores desafios para o Brasil. Constatou-se que este indicador se refere à dimensão mais deficitária do Brasil, o que faz com que ele se posicione num cluster com países de baixo desempenho logístico. Destarte, a alfândega ainda é uma barreira importante para a redução dos custos, para a elevação do desempenho logístico, expansão do fluxo de mercadorias, e consequentemente, para o desenvolvimento econômico.

Outros indicadores altamente significativos e que apresentaram também maior associação, diz respeito aos carregamentos internacionais e previsibilidade. Desse modo, esses resultados reforçam a necessidade cada vez mais de aperfeiçoamento dessas duas dimensões logísticas. Tais resultados confirmam a afirmação do Banco Mundial (2016), que a organização de carregamentos eficientes contribui para a obtenção de custos competitivos, tendo o fator tempo (representado pela previsibilidade/pontualidade) como fator elementar para o sucesso nesse fluxo de mercadorias.

Ao identificar que a variável previsibilidade/pontualidade é o indicador que o Brasil apresenta mais desenvolvido e com melhor performance logística, confirma-se a necessidade de manutenção ou ampliação de investimentos para o aperfeiçoamento do que tem sido feito nessa área, fortalecendo estratégias que assegurem a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional.

Os presentes resultados corroboram com achados anteriores, como de Hummels (2001) que afirma que os custos de comercialização são reduzidos conforme há agilidade no fluxo de comércio. Além disso, Clark, Dollar e Mico (2004) ratificam que o aumento na eficiência da infraestrutura em um país acarretaria na redução de custos e, por sua vez, aumento no fluxo de comércio.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apresente pesquisa objetivou avaliar o desempenho logístico do Brasil no mercado internacional com base no índice *Logistic Performance Index (LPI)* apresentado pelo Banco Mundial. Considera-se que a situação encontrada é bastante preocupante, haja

vista resultados que comprovam a associação positiva entre desempenho logístico e volume de exportações e a associação negativa entre desempenho logístico e custos logísticos (importar e exportar). Desse modo, a eficiência logística se torna primordial para os países que buscam o desenvolvimento de seu fluxo de comércio, oferecendo ao mercado produtos competitivos.

A GEC contribui para que as organizações alcancem vantagem competitiva e transpassem para seu país de origem. Para a presente pesquisa, acredita-se que a adoção de estratégias direcionadas para a redução de custos sejam mais adequadas para a obtenção da vantagem competitiva, haja vista ser fundamental a inserção de produtos a preços competitivos no mercado. Para a manutenção desse tipo de estratégia, é essencial o aprimoramento de todas as dimensões logísticas aqui analisadas: alfândega, infraestrutura, carregamentos internacionais, qualidade e competência logística, monitoramento e rastreio, previsibilidade/pontualidade. Somente dessa forma, pode-se inferir que a vantagem competitiva nacional denominada no “Diamante de Porter” seja obtida e repassada para a nação.

A adequação de todas as áreas logísticas contribui para a eficiência dos processos. O aprimoramento logístico contribui para o desenvolvimento de estratégias superiores, principalmente relacionadas aos custos logísticos, o que contribui para a obtenção de vantagem competitiva frente aos seus concorrentes, atração de investimentos externos e manutenção do Brasil no mercado internacional como um país economicamente e globalmente competitivo.

Esta pesquisa contribui ao evidenciar em quais setores esforços devem ser dispendidos. Tendo em vista que o pior desempenho do Brasil está no indicador alfândega, considera-se investimentos em projetos que almejem a otimização dos processos visando a redução de fatores burocráticos torna-se imprescindível para tentar alavancar esse desempenho, já que isso pode ser considerado o primeiro passo para a redução de prazos do fluxo comercial. O aprimoramento e implantação integral de uma das ferramentas de gestão do Governo, o Portal Único de Comércio Exterior, por exemplo, simplificará os procedimentos do comércio exterior e poderá contribuir com a alavancagem da eficiência logística, em especial o desembaraço aduaneiro.

Para além disso, destaca-se que investimentos e esforços em melhorias devem ser aplicados para todas as dimensões, haja vista a relação entre esses indicadores já apresentada pelo Banco Mundial, em que estabelece os indicadores alfândega, infraestrutura e qualidade e competência logística como entradas mediados por regulações políticas, e que a partir de uma determinada Gestão da Cadeia de Suprimentos resultará no desempenho que abarca previsibilidade, monitoramento e rastreio e carregamentos internacionais.

Os resultados do presente estudo evidenciam também a necessidade que sejam planejados e adotados projetos em que haja mensuração e monitoramento constante do desempenho logístico, já que a literatura apresenta que não há padrão para realizar tal mensuração, principalmente quando busca-se informações acerca dos custos

logísticos do Brasil. Sugere-se o fortalecimento de alianças comerciais com vistas a maior facilitação do comércio. Embora não tenha sido objeto da presente pesquisa, é sabido que mesmo dentro de alianças e blocos específicos, existem entraves que extrapolam as questões estruturais de um país.

Isto posto, entende-se que a presente pesquisa alcançou o objetivo proposto, diagnosticando e discutindo o cenário do Brasil concernente ao seu desempenho logístico frente aos países concorrentes, evidenciando seu posicionamento para cada indicador *LPI*, além da própria concorrência atrelada ao potencial exportador dos países.

Acredita-se que este estudo contribua não só para a literatura, que foi considerada escassa no que tange à temática da logística no mercado internacional com uso de testes estatísticos, mas também para o setor logístico de modo geral. Por meio de um diagnóstico da situação do Brasil relativo às práticas logísticas, acredita-se que as operações possam ser aprimoradas de modo a tornar os produtos brasileiros mais competitivos, direcionando esforços para as dimensões que mais necessitam.

Apesar disso, considera-se uma limitação do estudo a análise apenas do índice *LPI*, haja vista possuírem outros fatores que podem contribuir para o desempenho logístico de um país. Ademais, a análise estrutural que foi feita do Brasil não permite identificar aspectos internos às organizações pertencentes ao país e que podem também impactar na obtenção de vantagem competitiva. Sugere-se para pesquisas futuras a averiguação de outras dimensões logísticas que possam ter influência no desempenho logístico dos países, além de estudos que confrontem em detalhes o desempenho logístico do Brasil com países de mesmo poder econômico.

REFERÊNCIAS

- AKDOĞANA, M. S.; DURAK, A. Logistic and marketing performances of logistics companies: a comparison between Germany and Turkey. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 235, p. 576-586, nov. 2016. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.11.084>
- ANDERSON, J. E.; MARCOUILLER, D. Insecurity and the pattern of trade: an empirical investigation. **The Review of Economics and Statistics**, v. 84, n. 2, p. 342-352, maio. 2002. <https://doi.org/10.1162/003465302317411587>
- BALLOU, R. **Logística empresarial**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BANCO MUNDIAL. **Connecting to compete 2016: trade logistics in the global economy**. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/en/news/feature/2016/06/28/connecting-to-compete-2016-trade-logistics-in-the-global-economy>>. Acesso em: 21 ago. 2016.
- BARBOSA, R. A; BATAGLIA, W. A evolução das correntes explicativas da vantagem competitiva. **Revista Gestão e Planejamento**, v. 11, n. 2, p. 192-211, jul./dez. 2010.
- BARTLETT, M. S. Properties of sufficiency and statistical tests. **Proceedings of the Royal Society A**, v. 160, n. 901, p. 268-282, maio. 1937. <https://doi.org/10.1098/rspa.1937.0109>
- BOUGHEAS, S.; DEMETRIADES, P.; MORGENROTH, E. Infrastructure, transport costs and trade.

Journal of International Economics, v. 47, p. 169-189, 1999. [https://doi.org/10.1016/S0022-1996\(98\)00008-7](https://doi.org/10.1016/S0022-1996(98)00008-7)

BOX, G. E. P.; COX, D. R. An analysis of transformations (with discussion). **Journal of the Royal Statistical Society. Series B**, v. 26, n. 2, p. 211–252, jan. 1964.

CHINELATO, F. B.; CRUZ, D. B. F.; ZIVIANI, F. Made in Brazil: o impacto da infraestrutura da logística brasileira nas operações de comércio exterior. **Revista Administração em Diálogo**. v. 13, n. 3, p. 44-55, set./dez. 2011.

CHRISTOPHER, M. **Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos:** estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços. São Paulo: Pioneira, 1997.

CIVELEK, M. E.; UCA, N; CEMBERCI, M. The mediator effect of Logistics Performance Index on the relation between Global Competitiveness Index and Gross Domestic Product. **European Scientific Journal**, v. 11, n. 13, p. 368-375, maio 2015.

CLARK, X.; DOLLAR, D.; MICCO, A. Port efficiency, maritime transport costs, and bilateral trade. **Journal of Development Economics**, v. 75, n. 2, p. 417-450, dez. 2004. <https://doi.org/10.1016/j.jdeveco.2004.06.005>

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. **Cost Management**, v. 17, n. 1, p. 23-31, jan./fev. 2003

DAVID, P. A.; STEWART, R. D. **Logística Internacional**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

DRAPER, N. R.; SMITH, H. **Applied regression analysis**. 3. ed. New York: John Wiley e Sons, 1998.

DUPAS, G. O processo de globalização e seu impacto na adição de valor de logística e transporte. In: BARAT, J. (Org.). **Logística e transporte no processo de globalização:** oportunidades para o Brasil. São Paulo: Editora UNESP, 2007.

DURBIN, J.; WATSON, G. S. Testing for Serial Correlation in Least Squares Regression: I. **Biometrika**. v. 37, n. 3/4, p. 409-428, dez. 1950. <https://doi.org/10.2307/2332391>

DURBIN, J.; WATSON, G. S. Testing for Serial Correlation in Least Squares Regression: II. **Biometrika**. v. 38, n. 1/2, p. 159-177, jun. 1951. <https://doi.org/10.2307/2332325>

FARIA, R. N.; SOUZA, C. S.; VIEIRA, J. G. V. Evaluation of logistic performance indexes of Brazil in the international trade. **Rev. Adm. Mackenzie – RAM**, v. 16, n. 1, p. 213-235, jan./fev. 2015. <http://dx.doi.org/10.1590/1678-69712015/administracao.v16n1p213-235>

HUMMELS, D. Time as trade barrier. **Purdue University**. Working Paper, n. 1152, 40 p., jul. 2001.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação:** balanced scorecard. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

KOBAYASHI, S. **Renovação da logística:** como definir as estratégias de distribuição física global. São Paulo: Atlas, 2000.

LAMBERT, D. M.; STOCK, J.R. **Strategic Logistics Management**. 3. ed. Irwin McGrawHill, 1992.

LEVCHENKO, A. A. Institutional quality and international trade. **The Review of Economic Studies**, v. 74, n.3, p. 791-819, jul. 2007. <https://doi.org/10.1111/j.1467-937X.2007.00435.x>

LIMA, M. P. Custos Logísticos: uma visão gerencial. **ILOS**, Rio de Janeiro, 10 dez. 1998. Disponível

LIMÃO, N.; VENABLES, A. J. Infrastructure, geographical disadvantage, transport costs and trade. **The World Bank Economic Review**, v. 15, n. 3, p. 451-479, 2001. <https://doi.org/10.1093/wber/15.3.451>

MARTÍ, L.; PUERTAS, R.; GARCÍA, L. The importance of the Logistics Performance Index in international trade. **Applied Economics**, v. 46, n. 24, p. 2982-2992, maio 2014. <https://doi.org/10.1080/00036846.2014.916394>

NORDÅS, H. K.; PINALI, E.; GROSSO, M. G. Logistics and time as a trade barrier. **OECD Trade Policy Working Paper**, n. 35, 59 p., maio. 2006. <http://dx.doi.org/10.1787/664220308873>

PORTER, M. E. **A vantagem competitiva das nações**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior Rio de Janeiro: Campus, 1989.

R CORE TEAM. **R**: A language and environment for statistical computing. R Foundation for Statistical Computing, Vienna, Austria. 2017. Disponível em: <<http://www.Rproject.org/>>.

REY, M. F. Indicadores de desempenho logístico. **Revista Logmam**, v. 30, n. 10, p. 18-23. 1999.

RODRIGUES, P. R. A. **Introdução aos Sistemas de Transporte no Brasil e à Logística Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A Revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHAPIRO, S. S.; WILK, M. B. An Analysis of Variance Test for Normality. **Biometrika**, v. 52, n. 3/4, p. 591-611, dez. 1965. <https://doi.org/10.2307/2333709>

SNEDECOR, G. W.; COCHRAN, W. G. **Statistical Methods**. 8 ed. Iowa: Iowa State University Press, 1989.

VASCONCELOS, F. C.; CYRINO, A. B. Vantagem competitiva: os modelos teóricos atuais e a convergência entre estratégia e teoria organizacional. **Revista de Administração de Empresas - RAE**, v. 40, n. 4, out./dez. 2000. <http://dx.doi.org/10.1590/S003475902000000400003>

WACZIARG, R.; WELCH, K. H. Trade liberalization and growth: new evidence. **World Bank Economic Review**, v. 22, n. 2, p. 187-231, maio. 2008. <https://doi.org/10.1093/wber/lhn007>

ZOGRAFOS, K. G.; GIANNOLI, I. M. Emerging trends in logistics and their impact on freight transportation systems: a european perspective. **Transportation Research Record: Journal of the Transportation Research Board**, v. 1790, p. 36- 44, 2002. <https://doi.org/10.3141/1790-05>

INFLUÊNCIA DA P&D NO DESEMPENHO DE EMPRESAS: ANÁLISE DO BLOCO ECONÔMICO G 20

Tiago Francisco de Camargo
Antonio Zanin
Fabio José Diel
Citânia Aparecida Pilatti Bortoluzzi
Elton Zeni
Moacir Francisco Deimling

RESUMO: O papel fundamental do investimento é o de estimular o crescimento da empresa e da economia de um país ou atividade, baseado na suposição que o investimento cria uma maior produtividade. O objetivo desta pesquisa é analisar a influência do investimento em P&D no desempenho organizacional. A amostra final foi constituída por 11.275 observações, de empresas localizadas nos países pertencentes ao G20, pertencentes aos setores de indústria e tecnologia. Os dados utilizados referem-se ao período de 2011 a 2015 e analisados em painel. Os procedimentos metodológicos caracterizam o estudo como pesquisa descritiva, documental e com abordagem quantitativa. Os resultados dos modelos econôméticos utilizados indicaram a existência de uma relação negativa e estatisticamente significativa entre os gastos com pesquisa e desenvolvimento e o retorno das empresas.

PALAVRAS-CHAVE: Investimentos P&D; Rentabilidade; Países do G20.

ABSTRACT : The fundamental role of investment is to stimulate the growth of the company and the economy of a country or activity, based on the assumption that investment creates greater productivity. The objective of this research is to analyze the influence of R & D investment on organizational performance. The final sample consisted of 11,275 observations of companies located in the G20 countries belonging to the industry and technology sectors. The data used refer to the period from 2011 to 2015 and are analyzed in panel form. The methodological procedures characterize the study as a descriptive, documentary and quantitative research. The results of the econometric models used indicated a negative and statistically significant relationship between R & D expenditures and corporate returns.

KEYWORDS: R & D investment; Profitability; Countries of the G20.

1 | INTRODUÇÃO

O papel dos investimentos apresenta múltiplas funções, seja para estimular o crescimento dos setores privados ou das políticas governamentais baseados na lógica de que o nível de investimento resulta em maior produtividade no médio e longo prazo; buscando captar os efeitos dos investimentos

sobre Pesquisa e Desenvolvimento já que estes se referem a novos produtos ou ativos intangíveis, que de alguma maneira proporcionará rentabilidade futura, ou seja caracterizando-se como um ativo (HALL, 1998).

Kanodia e Sapra (2015), em seus estudos procuraram captar os efeitos reais dos investimentos de uma empresa. Os autores defendem que para a medição e o reporte de rendimentos periódicos efetivos é essencial que haja a separação das despesas com investimentos, e identificaram que os investimentos em P&D de uma empresa não podem ser observados diretamente por pessoas de fora e que na prática é difícil e complexo sua mensuração.

Daniel e Titman (2001) identificaram em suas pesquisas que os investidores apresentam restrições quanto as práticas de investimento, sobre tudo em P&D, por estes apresentarem gastos imediatos e quando historicamente bem-sucedidos podem apresentar vantagens somente no longo prazo, resultando na diminuição imediata da distribuição de dividendos o que afeta os interesses destes. Quanto ao tipo de investimento em P&D, o que determina é a finalidade, seja de inovar ou desenvolver um produto ou algum ativo intangível. Existe também o fator resistência para aprovações do conselho administrativo quando se trata de investimentos intangíveis em comparação com os investimentos em ativos tangíveis, como aumentos na planta, propriedades ou equipamentos.

Quanto à mensuração destes investimentos, Gupta (2011) define que a maior dificuldade das instituições e empresas *não está em mensurar o reconhecimento dos investimentos em P&D, mas sim* os retornos proporcionados ou esperados pelos investidores. Na literatura existem no mínimo três razões para justificar essa dificuldade em captar os efeitos de tais retornos: I) muitas das atividades de P&D não resultam em produtos que serão posteriormente comercializados; II) Aqueles investimentos que resultam em produtos que serão comercializados, terão suas receitas em períodos contábeis posteriores ao reconhecimento dos investimentos em P & D; III) essa defasagem de prazos entre investimentos e de receitas futuras auferidas, e a dificuldade de isolar outros fatores que também possam contribuir com tais receitas, é que torna complexa, a atividade de mensurar ou captar os efeitos dos retornos imediatos ou futuros realizados em P&D.

As empresas necessitam manter atualizadas e precisam inovar constantemente para evitar o recesso ou declínio decorrente do ciclo de vida operacional, sendo que as organizações e os governos necessitam refletir sobre os retornos de seus investimentos, para que estes resultados sirvam de conceitos e consolidem-se como políticas para incentivo à inovação representada através de investimentos em P&D nas organizações (GEYLANI; STEFANOU, 2012).

Dentro deste contexto, o estudo se propõe a responder a pergunta: Quais os efeitos que os investimentos em P&D apresentaram sobre a rentabilidade nas empresas G20 entre 2011-2015? Para responder ao problema, o estudo tem como objetivo analisar a influência do investimento em P&D no desempenho organizacional,

em empresas localizadas em países do G20, com investimentos entre 2011-2015.

Conforme apresentado, os investimentos em P&D trazem um constante desafio para seu reconhecimento e mensuração pois deverá atender além dos objetivos dos Investidores, também os critérios internacionalmente consolidados pelas IFRS de ativos. No caso do Brasil deverá atender os CPCs, sobre tudo a definição de ativos e o reconhecimento destes investimentos como despesas no período em que ocorrem (CPC 04,2008).

A necessidade em se conhecer os efeitos dos retornos, seja em forma de lucro ou de rentabilidade dos ativos é uma prerrogativa indispensável para justificar a tomada de decisão seja no setor privado ou governamental, pois os interesses são mútuos quando se trata de evidenciar e mensurar os retornos de seus investimentos em P&D e inovação. Conforme Hall (1998), avaliando esses retornos, os tomadores de decisões encontram escopo para diminuir a margem de erro de investir em projetos não rentáveis, atendendo desta maneira o objetivo de maximizar os resultados.

2 | REFERENCIAL TEÓRICO

A revisão da literatura apresenta os conceitos que sustentam o assunto pesquisado e serve de base para análise dos dados coletados, sobre tudo aqueles aplicáveis ao tema proposto.

2.1 Investimentos em P&D, Inovação e seus efeitos nos Resultados

As pesquisas de Sterne (1991) e Ahearn *et al* (1998) dentre os principais componentes que interferem nos ganhos de produtividade das organizações, ambos identificaram que investimentos em P&D e inovação apresenta-se como um componente fundamental para que exista crescimento, seja no âmbito público ou privado.

Carlsson (1994) também chama a atenção para a questão da importância da inovação no crescimento econômico, enquanto Motohashi (1998) defende que a inovação ocorre através do progresso tecnológico, que resulta em maior produtividade, melhorando a eficiência tornando-se um elemento fundamental para o crescimento econômico de uma empresa, setor ou país.

Quanto ao desenvolvimento tecnológico é indissociável dos investimentos em que resultam em inovação. O planejamento estratégico deve buscar a eficiência e deve orientar para a evolução. Nesse sentido Porter (1989) procurou demonstrar a relevância das questões de inovação quando abordava assuntos sobre transformação tecnológica, afirmando que é um dos principais condutores da concorrência.

A inovação caracteriza-se como uma ferramenta necessária para aumentar a produtividade de uma empresa (TIGRE, 2006). Neste enfoque a inovação é considerada como uma vantagem competitiva e, consequentemente, investimentos em P&D de produtos são realizados para criar conhecimento em uma organização

(DÁVILA CALLE; SILVA ,2008).

Medir os retornos dos investimentos realizados pelos diversos setores nas esferas público e privado, é uma alternativa necessária para se conhecer a eficácia das decisões de investir. Para Oz Shy (1996) as atividades de P&D apresentam características como: inovação de processos, em que os investimentos tem foco em alternativas tecnológicas para redução dos custos de produção e o aumento da capacidade produtiva; ou como inovação de produtos, que tem enfoque de atualizar o mix, evitando que fiquem obsoletos ou até mesmo o declínio do ciclo de vida empresarial.

Gupta (2011), os principais fatores motivadores para que empresas invistam em inovação é a diferenciação dos produtos, a economia em escala, e a busca pela liderança do segmento, pois empresas líderes conservam seu poder de mercado, na inovação.

Chaney *et al.* (1991), defendem em suas pesquisas a importância da inovação para as empresas, e lembram que muitas análises empíricas têm demonstrado uma relação consistente entre indicadores relacionados à inovação, e os gastos com Pesquisa & Desenvolvimento (P&D), resultando em maior desempenho das empresas no longo prazo.

A necessidade em mensurar e reconhecer apropriadamente os retornos em P&D, abrange os vários usuários das informações, como os agentes dos setores público e privado (GUPTA,2011). O modelo estrutural clássico da teoria moderna do crescimento, teve origem nas pesquisas apresentadas por Solow (1957), que procurou demonstrar que a taxa de aumento do produto por trabalhador é função do progresso tecnológico e da taxa de aumento do capital por trabalhador, ponderado pela participação no capital do produto total. A variação da produtividade total se desenvolve em função de novas tecnologias ao longo da cadeia produtiva, otimizando a produtividade dos insumos BARROS (1999).

2.2 Investimento em P&D e a reação dos Investidores

Ben-Zion (1984) procurou definir os investimentos tangíveis e intangíveis e sua aceitação pelo mercado. O autor evidenciou que investimentos de capital em ativos tangíveis são aceitos com menor resistência pelos investidores, enquanto que projetos em P&D intangíveis, possuem alto grau de subjetividade, e sigilo, muitas vezes até mesmo em expor para o mercado sua real intensão do projeto, o que resulta em incertezas maiores quanto ao sucesso do investimento, e de seu custo benefício para a empresa. Caracterizando-se maior resistência até mesmo de aceite de financiamento de fontes externas, sendo necessário na maioria dos casos ser autofinanciado pela própria entidade, o que de fato não é bem visto pelos acionistas que receberão menos dividendos.

Hall (1998), explica que quantificar um produto pelo seu valor justo ou valor de mercado, na hipótese de mercado ativo é relativamente fácil, este é o valor conhecido como de equilíbrio entre oferta e demanda. Porém quantificar uma característica

específica, de um atributo isolado que melhore a qualidade no produto, se torna bem mais complexo.

Percebe-se que as empresas e os contadores têm apresentado diversas metodologias para identificar os resultados oriundos destes investimentos, sendo que os dados produzidos, servem de apoio a tomada de decisão, seja para o grupo de gestão, de investidores ou governamentais, todos buscando perceber e evidenciar os possíveis resultados (GUPTA, 2011).

Queiroz (2010), argumenta que no contexto brasileiro um dos principais problemas no processo de reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis resultantes de P&D é a base do tratamento contábil e tributário. O efeito da elisão fiscal que a legislação brasileira permite, caracterizada pelo dualismo nos gastos de P&D entre ativo ou despesa; de acordo com as legislações tributárias no Brasil o gestor pode gerenciar os resultados, de modo a auferir economia tributária para a empresa.

Hungarat e Teixeira (2012), após as alterações da Lei 6404/76 no final de 2007, houve substanciais mudanças quanto à forma de contabilização dos gastos em P&D no Brasil, os quais eram contabilizados no grupo ativo diferido, nos casos em que beneficiavam a empresa por vários anos. Contudo, não existia impedimento das empresas lançarem os gastos como despesas. Na lei 6404/76, são classificados como ativo diferido os gastos com implantação e pré-operacionais, gastos de implantação de sistemas e métodos, gastos de reorganização e gastos com pesquisas de desenvolvimento de sistemas.

Já na nova Lei das S/A (Lei n.º 11.638/07), determina que os gastos com P&D devem ser lançados diretamente no resultado (despesas) no período em que ocorrem. Em caso de lançamento como investimentos, os gastos com P&D compõem o intangível (novo subgrupo do ativo permanente), desde que atendidos aos critérios e requisitos descritos no Pronunciamento Técnico CPC 04: Ativo Intangível, 2008 em harmonização com o IAS 38, que apresenta definição de P & D.

A Lei 11638/07 equipara-se aos procedimentos adotados nos EUA, de acordo com o pronunciamento IAS 38, IASB (1999), que lança os gastos com pesquisa diretamente no resultado. Já para gastos com desenvolvimento, há a possibilidade de capitalização de tais dispêndios se, e somente se, a empresa puder demonstrar as características do investimento (HUNGARAT; TEIXEIRA, 2012).

2.3 Estudos anteriores sobre P&D

Na literatura é possível identificar diferentes pesquisas que abordam o fator inovação dentro de uma empresa ou de um setor. Algumas afirmam que investimento em P&D são essenciais para um melhor desempenho dos resultados, enquanto que outros estudos divergem nos resultados não confirmando tais benefícios. No entanto, os diversos autores evidenciam uma demasiada dificuldade para relacionar os gastos oriundos em investimentos com inovação (P&D) e o desempenho (atual e futuro) das empresas. Nesse sentido, os estudos de ANDREASSI (1999); BRITO, BRITO E

MORGANTI (2009), GEYLANI e STEFANO (2012), GUPTA (2011), FIGUEIREDO (2008), BARROS (1999), BEN-ZION (1984), CHENERY (1983), HALL (1987), HALL (1998), OZ SHY (1996)), sobre P&D são apresentados com objetivo de melhorar o entendimento do leitor sobre o contexto da complexidade de tal temática, na qual esta pesquisa se propõe a contribuir.

O estudo de Chenery (1983), verificou que existe diferenças significativas entre os retornos de P&D e rentabilidade em países desenvolvidos e subdesenvolvidos. Conforme o autor, nos países desenvolvidos o resíduo explicava mais da metade da taxa de crescimento da economia, enquanto que nos países ainda em desenvolvimento, a proporção do crescimento explicada pelos fatores de produção (capital e trabalho) encontrava-se acima de $\frac{3}{4}$, com o resíduo respondendo por menos de 25%. De maneira geral, à medida que um país vai se desenvolvendo, sua economia passa a crescer cada vez mais em função dos ganhos de produtividade, ao invés do aumento no uso de fatores de produção.

Corrobora com este entendimento a pesquisa de Hall (1987) que ao analisar empresas públicas americanas do setor de manufatura nos períodos de (1976-1983), procurou relacionar os indicadores de gastos com P&D, com os investimentos de capital e as taxas de crescimento, chegando a resultados que evidenciavam que as empresas que investiram em P&D, cresceram em média 2% a mais do que aquelas que não investiram. O autor ainda identificou que o investimento em P&D é duas vezes mais eficiente do que o investimento de capital quanto ao seu efeito na taxa de crescimento.

Andreassi (1999), pesquisou em diversos setores da economia brasileira como se apresentava a relação entre gastos em P&D nos períodos precedentes e a lucratividade em períodos subsequentes. O autor concluiu que no contexto brasileiro, os setores pesquisados não apresentaram uma relação significativa entre patentes e lucratividade.

Os estudos de Oz Shy (1996) nos EUA, evidenciaram que o setor industrial se caracteriza pela relação dos seus investimentos e seu faturamento, e que em países desenvolvidos existem maiores razões entre esta relação. Conforme divulgado pela OECD, informações de alguns dos setores que tem maior relação em P&D, destaca-se o setor aeroespacial com (23%), máquinas de escritórios e computadores (18%), eletrônica (10%), farmacêutico (9%).

A pesquisa de Brito, Brito e Morganti (2009), procurou encontrar relação dos investimentos em inovação e seus efeitos no desempenho das empresas, questionando o que seria melhor, entre obter lucro ou crescimento. Como resultado das análises das pesquisas anteriores, os autores não encontram evidências empíricas consistentes que comprovam essa relação. Identificaram várias técnicas e métricas usadas anteriormente para medir a inovação. Foram pesquisadas empresas da base de dados da Inovação Tecnológica do IBGE, do setor químico. Os resultados da regressão linear múltipla mostraram não haver correlação significativa entre os indicadores de inovação

e as métricas de lucratividade. Por outro lado, os gastos com inovação apresentaram-se significativos com o crescimento da receita líquida. Os autores concluíram que a inovação tende a afetar mais o crescimento do que a lucratividade.

Geylani e Stefanou (2012), investigaram a relação entre o crescimento da produtividade e o investimento P&D, em indústrias americanas do setor de alimentos. Os autores identificaram que existem diferenças no crescimento da produtividade e os padrões de investimento, e que estes se estendem para as subindústrias da cadeia produtiva. As características do P&D nestas indústrias, apresentam-se pela idade-padrão, entre o (pré-investimento e o pós-crescimento) da produtividade, sendo que a eficiência se relaciona com o período de aprendizagem sobre as inovações, caracterizando picos que se diferem nos resultados. Quanto aos investimentos, os impactos ocorrem no curto prazo e quanto ao crescimento da produtividade no longo prazo. Os períodos de picos do pós-investimento nesta amostra ocorrem a partir do quinto ano, representados por ganhos em produtividade, de 5,3% para indústrias de carnes, 4% para indústrias de lácteos e 2,8% para as demais indústrias do setor.

Gupta (2011), apresentou como objetivo de estudo a relevância dos gastos em P&D e Inovação no valor de mercado das empresas da indústria química brasileira. Esse tema foi de grande debate na reestruturação da indústria petroquímica e que resultou na criação da Braskem, a primeira petroquímica integrada brasileira. Foram analisados nesse estudo os dados da indústria química brasileira de 1996 a 2008, obtidos no Anuário da Indústria Química Brasileira. Os achados apontaram que a elasticidade estimada dos gastos em P&D e inovação, com relação aos valores de mercado das empresas, indicam relacionamento positivo entre estes gastos e o aumento de valor das empresas. O coeficiente de 0,26 indica que um aumento de 1% nos gastos com P&D geram, em média, um aumento de 0,26% no valor de mercado destas empresas.

Figueiredo (2008), em seus estudos, teve como principal objetivo medir o retorno econômico dos investimentos em pesquisa na citricultura paulista. A metodologia utilizada para a estimativa do retorno aos investimentos na pesquisa citrícola foi o cálculo da produtividade total dos fatores (PTF), através do Índice de Tornquist, para posterior comparação com os gastos em pesquisa. Dentre os principais resultados encontrados verificou-se que para cada R\$1,00 investido na pesquisa citrícola obtém-se um aumento de R\$ 13,67 no valor da produção de laranja no Estado de São Paulo.

Hall (1998) publicou descobertas sobre os mercados financeiros e identificou uma nova maneira de valorar os ativos possíveis de serem negociados. Como motivação para o estudo, utilizou a equação do valor de mercado para precisar ativos de conhecimento público e relacionar com a teoria. Em seguida, por meio da literatura empírica, utilizou-se da equação de “Q” Tobin para segregar os investimentos em P & D, (ativos intangíveis) do ativos tangíveis (valor de mercado do custo de reposição dos ativos), a essa diferença atribuiu como Marcas e Patentes, apresentando novos resultados de avaliação de empresas Americanas em 1995. A conclusão de que o

valor da empresa moderna do mercado está fortemente relacionado aos seus ativos de conhecimento, e que as medidas de patentes contêm informações sobre este valor acima e além de que veiculada pela habitual maneira de medir P & D.

Barros (1999), apresentou pesquisas relacionadas ao processo de acumulação de capital, de evolução da produtividade total dos fatores - PTF e de crescimento da agricultura brasileira entre 1970 e 1991. Para desenvolver o estudo, foram utilizadas três formas alternativas de medida da produtividade total dos fatores (PTF): I. método da função de produção; II. método da contabilidade (segundo Solow, 1957); III. método não paramétrico (índice de Tornquist-Theil); Como estimativas desta pesquisa, encontrou-se um aumento do produto de 3,26% ao ano entre 1975 e 1995. A produtividade da terra elevou-se em 2,74% ao ano e a do trabalho em 3,26% ao ano. Constatou-se, ainda, que a produtividade total dos fatores cresceu à taxa de 1,6% ao ano quando se usa o estoque de capital medido em valor e de 1% ao ano quando o estoque é medido em potência. Por fim, estimou-se que 1/3 do crescimento do produto foi explicado pela elevação da produtividade total dos fatores, cabendo ao aumento dos insumos (capital, terra e mão-de-obra) os outros 2/3. Esses resultados encontram-se em concordância com aqueles obtidos em diversos estudos realizados em diferentes países desenvolvidos e subdesenvolvidos.

A pesquisa de Ben-Zion (1984) teve foco na relação entre P&D, patentes, investimentos e valor de mercado. Apresenta como objetivo analisar e testar variáveis de decisões corporativas em função das mudanças das condições de mercado. Na prática o mercado define o valor de uma ação com base em fatores exógenos (externos), enquanto fatores endógenos (internos) sofrem influência e gerenciamento dos gestores, o autor apresenta modelos de como formalizar o valor de uma empresa. A partir dos modelos utilizados o autor conclui que o valor de mercado das empresas é fortemente relacionado com ativos de P&D.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo caracteriza-se como descriptiva explicativa, documental, com análise quantitativa dos dados. Quanto aos objetivos a pesquisa é delineada como descriptiva-explicativa, para Gil (1999), nesta modalidade busca-se descrever as características de uma determinada população ou de um fenômeno, procurando estabelecer relações entre as variáveis. Esta técnica caracteriza-se pelo uso de coleta de dados padronizados, seja através da observação de fatos, registros ou produto das análises destes. Ainda, é importante lembrar que o pesquisador não interfere ou influencia os dados e preocupa-se em descrever os dados na realidade em que são e não como deveriam ser (ANDRADE, 2002).

A pesquisa tem por objetivo descrever e explicar o efeito de um conjunto de variáveis, com ênfase para a influência do P&D na rentabilidade da empresa, para a

explicação do desempenho econômico financeiro das organizações. Para analisar a relação do investimento em pesquisa em desenvolvimento no desempenho econômico financeiro das organizações, optou-se pelo uso da aplicação de análise de dados em painel. Diante da caracterização do problema de pesquisa tem se uma abordagem quantitativa dos dados, a qual caracteriza-se principalmente pelo uso instrumentos estatísticos, seja na coleta ou no tratamento dos dados (RICHARDSON, 1999).

A análise se transcorreu por meio documental com coleta de dados na base de dados Thomson® em relação as variáveis econômico financeiras das empresas. Para Gil (1999) na pesquisa documental os materiais ainda não receberam um tratamento analítico ou podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. Sua aplicação se justifica pelo tratamento de informações dispersas que podem ser organizadas, proporcionando uma nova fonte de consulta (SILVA; GRIGOLO, 2002).

As variáveis da pesquisa foram retiradas com base na pesquisa de Silva, Floriani e Hein (2015). A amostra da pesquisa é composta por 11.275 observações, correspondendo 2.255 empresas em cinco anos de análise no período de 2011 a 2015. A amostra selecionada foi composta por empresas do setor de industrias e de tecnologia da informação.

Países G20	Observações
ARGENTINA	5
AUSTRALIA	85
BRASIL	10
CANADA	350
CHINA	500
FRANÇA	220
ALEMANHA	335
INDIA	210
INDONESIA	10
ITALIA	20
JAPÃO	4325
KOREA SUL	1765
MEXICO	5
RUSSIA	10
ARABIA SAUDITA	5
AFRICA DO SUL	20
TURQUIA	90
REINO UNIDO	490
Estados Unidos	2820
TOTAL	11275

Tabela 1.Empresas do setor de Industria e Tecnologia da Informação G20

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise dos dados é apresentada a estatística descritiva das variáveis e a análise de dados em painel para buscar responder o problema de pesquisa apresentado. Onde a principal hipótese do estudo é que a P&D afeta positivamente a rentabilidade

da empresa. No quadro 1 apresenta-se as variáveis da pesquisa

	Indicadores	Definição	Autores
Variáveis independentes da pesquisa	ROA	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativos Totais}}$	Klingenberg et al. (2013); Santos et al. (2014); Kanesiro (2008).
	P&D ano t	Gastos com P&D ano t	
	P&D ano t - 1	Gastos com P&D ano t - 1	
	P&D ano t - 2	Gastos com P&D ano t - 2	
	CPV	Custo do Produto Vendido	
	Crescimento de vendas	$\frac{\text{Receita Ano } t}{\text{Receita Ano } t - 1}$	Marques (2004); Liao e Rice (2010);
	Fluxo de Caixa	Geração de caixa no ano t da empresa	Gunday et al. (2011);
	Ativos Totais	Log(n) Ativo	Horta, Camanho e Costa (2012); Hung e Chou (2013)
	Liquidez Geral	Ativo circulante e ativo não circulante, dividido pelo passivo circulante e não circulante	Iudícibus (1998); Matarazzo (2003); Borba (2006); Silva (2008).
	Lucro	Lucro líquido do período	Marques (2004); Gunday et al. (2011); Kanesiro (2008).
	Venda Ext	Vendas no Exterior	

Quadro 1- variáveis do estudo

Fonte: Dados da pesquisa.

Para Gujarati (2006) este modelo: $Y_{it} = \alpha + \beta_1 P&D_{it} + \beta_2 CPV_{it} + \beta_3 AT_{it} + \beta_4 FCO_{it} + \beta_5 LIQ_{it} + \beta_6 LUC_{it} + \beta_7 VEN_{EXT,it} + \epsilon_{it}$, é conhecido na literatura por modelo dos Efeitos Fixos, uma vez que o intercepto possa diferir entre os indivíduos, cada intercepto individual não se altera ao longo do tempo, entretanto os coeficientes angulares são constantes ao longo do tempo.

Com os dados da pesquisa, foi elaborada as equações de análise de dados em painel da pesquisa.

$$\text{Equação 1: } ROA = \beta_0 + \beta_1 P&D + \beta_2 CPV + \beta_3 AT + \beta_4 FCO + \beta_5 LIQ + \beta_6 LUC + \beta_7 VEN_{EXT} + \epsilon$$

$$\text{Equação 2: } ROA = \beta_0 + \beta_1 P&D_{t-1} + \beta_2 CPV + \beta_3 AT + \beta_4 FCO + \beta_5 LIQ + \beta_6 LUC + \beta_7 VEN_{EXT} + \epsilon$$

$$\text{Equação 3: } ROA = \beta_0 + \beta_1 P&D_{t-2} + \beta_2 CPV + \beta_3 AT + \beta_4 FCO + \beta_5 LIQ + \beta_6 LUC + \beta_7 VEN_{EXT} + \epsilon$$

$$\text{Equação 4: } ROA = \beta_0 + \beta_1 P&D + \beta_2 P&D_{t-1} + \beta_3 P&D_{t-2} + \beta_4 CPV + \beta_5 AT + \beta_6 FCO + \beta_7 LIQ + \beta_8 LUC + \beta_9 VEN_{EXT} + \epsilon$$

Assim, o estudo apresenta 4 equações que buscam explicar a influência da pesquisa e desenvolvimento no desempenho econômico financeiro das organizações.

A utilização de dados em painel possui como benefício para essa análise o incremento de graus de liberdade. Desse modo, a análise em painel gera maior confiabilidade e robustez ao modelo proposto, pois eleva o número de observações

(WOOLDRIDGE, 2010).

Para Greene (1997) o uso de dados em painel ou *cross-section across time* é uma técnica que elabora um mix entre as abordagens (*cross-section* e série temporal) em que diversas observações podem ser monitoradas não apenas em um único instante de tempo, mas ao longo de vários períodos, possibilitando o estudo da influência de variáveis explicativas sobre determinada variável dependente. Como é o caso, nesta pesquisa, de como as variáveis explicativas P&D, CPV, AT, FCO, LIQ, LUCRO, VEND_EXT e Constante conseguem influenciar positiva ou negativamente no resultado da Rentabilidade (ROA) das empresas pesquisadas, as quais compõem os países do G-20.

4 | ANÁLISE DE DADOS

Nesta seção apresenta-se análise dos resultados, onde são abordados os resultados oriundos da aplicação dos testes de *Breusch-Pagan*, de Chow e de *Hausman* sobre os dados em análise, a fim de verificar a multicolinearidade, que foi testado a partir dos resultados do teste VIF.

Levando-se em consideração os testes de Chow, Hausman e Breusch-Pagan, o modelo de efeitos fixos apresentou o melhor ajuste. Em seguida, são discutidos os achados oriundos dos quatro modelos de regressão em análise, a fim da consecução do objetivo de pesquisa proposto.

Na Tabela 1 visualizam-se os testes dos pressupostos, aplicados aos dados analisados:

Indicador	Equação 1	Equação 2	Equação 3	Equação 4	
	Ef. Fixo	Ef. Fixo	Ef. Fixo	Ef. Fixo	
	Coefic.	Coefic.	Coefic.	Coefic.	Teste VIF
P&D	-0,0205**	-0,0221**			1,22
P&D _{t-1}	-0,0151**		-0,0177**		1,23
P&D _{t-2}	-0,0281*			-0,0252*	1,06
CPV	-0,0007	-0,0008	-0,00078	-0,00077	1,57
AT	13,440*	14,075**	13,757**	13,505**	6,09
FCO	-0,0006	-0,0006	-0,00067	-0,00068	5,13
LIQ	0,0803**	0,0811**	0,0840**	0,0850**	1,02
LUCRO	0,00253	0,00255	0,00254	0,00254	1,03
VEND_EXT	-0,0001	-0,00003	-0,00004	-0,00004	1,20
_CONSTANTE	-78,687**	-82,77**	-81,11**	-79,64**	
R ² Within	0,0066	0,0051	0,0045	0,0038	
R ² Between	0,0010	0,0020	0,0043	0,0056	
R ² Overall	0,0000	0,0002	0,0007	0,0011	
Significância	0,0000**	0,0000**	0,0000**	0,0000**	
Nº Observ.	11275	11275	11275	11275	
LM de Breusch-Pagan	0,000**	0,00	0,000	0,00	

F de Chow	1,05	1,07	1,07	1,06
Teste Hausmann	0,000**	0,0000	0,000	0,0000

Tabela 2. Dados em painel

Fonte: dados da pesquisa.

* significante em nível de 5%

** significante em nível de 1%

De acordo com a Tabela 2, os testes para realização da análise de dados em painel, tanto o teste de *Breusch-Pagan* quanto o teste de *Hausman* apresentaram significância estatística que, para Fávero *et al* (2009), aponta para o uso da análise de dados em painel de efeitos fixos. Ou seja, nos quatro modelos estudados optou-se pelo uso de painel de efeitos fixos.

Em relação ao modelo de efeitos fixos, Kennedy (2003) afirma que este é mais robusto por controlar melhor os problemas de viés de seleção do que o modelo de efeitos aleatórios. Já em relação aos testes de multicolinearidade dos dados, o teste VIF realizado evidenciou que as variáveis não apresentam multicorrelação, pois são aceitáveis as variáveis com VIF menor que 10 (FÁVERO *et al*, 2009).

Com relação ao teste VIF, utilizado para verificar a multicolinearidade, quanto mais próximo de 1, mais alto é o grau de multicolinearidade, ou seja, nesse caso, LUCRO (1,03); P&D (1,22); P&D_{t-1 (1,23)}; P&D_{t-2 (1,11)} apresentam alto grau de multicolinearidade positiva. A variável LUCRO possui problema de endogenidade ao modelo, uma vez que a variável dependente é formada pelo lucro líquido.

No que tange à normalidade dos dados, Gujarati (2011) ressalta que em amostras superiores a 100 empresas (como é o caso desta pesquisa) os testes de normalidade não são representativos devido ao tamanho da amostra.

No primeiro modelo verificou-se significância de 5% e o poder de explicação das variáveis pelo R² *within* que é o R² do modelo de efeitos fixos é de ordem de 0,6%. Os resultados apontam que maiores investimentos em P&D no ano de exercício, com um ano de defasagem e com dois anos de defasagem, representam menor resultado no ano de exercício.

Com relação ao indicador que influencia significativamente no ROA do exercício é a Liquidez, com coeficiente positivo. Assim, quanto maior a liquidez da empresa, maior tende a ser o resultado da organização no período. A relação se confirmou com relação inversa ao estudo de Silva, Floriani e Hein (2015), que constataram que empresas com liquidez muito elevada deixam de investir em seus negócios e, assim, deixam de apresentar maiores lucratividades.

No modelo, a variável LN dos Ativos também apresentou significância com coeficiente positivo, ou seja, quanto maior a empresa, maior tende a ser os retornos sobre os ativos na amostra pesquisada.

No segundo modelo, onde se analisou a relação do investimento em P&D

no ano t, verificou-se significância no modelo de 5% e poder de explicação pelo R² *within* de 0,5%. Já o R² overall, que é o coeficiente de ajuste do modelo de efeitos aleatórios é da ordem de 0,02. Embora pareçam baixos, esses coeficientes indicam uma boa adequação da modelagem proposta, uma vez que é muito comum que modelos de dados em painel ofereçam R² baixos, já que o estimador de Efeitos fixos é também chamado de estimador “dentro”, porque considera a variação do tempo em cada uma das *cross-sections* (WOOLDRIDGE,2002). Os resultados demonstram que o investimento em P&D no ano anterior não apresenta resultados significativos em relação ao ROA do ano. No segundo modelo, a Liquidez apresenta, de novo, relação significativamente negativa com o ROA do exercício.

No terceiro modelo, analisando-se a relação do gasto com P&D no ano t-2, o modelo apresentou-se significativo em nível de 5%, com poder de explicação pelo R² *within* de 0,45%. Por outro lado, o estimador “entre” (between), que considera somente a variação do tempo entre as observações de cada cross-section apresenta R² de (0,01; 0,02; 0,43 e 0,56). Esses resultados apresentam uma relação significativamente negativa do investimento em P&D no ano t-2 com o retorno sobre os ativos da organização, com coeficiente de 0,2853. Assim como no modelo “1” e no modelo “2”, a variável liquidez apresentou relação inversa significativa, apresentando que empresas mais sólidas neste parâmetro tendem a ter menores retornos sobre ativos.

No quarto modelo analisado, avaliando a relação dos investimentos em P&D do ano que apresentou coeficientes de P&D do ano t-1 e P&D do ano t-2 (-0,0252)**, evidenciando que o investimento em P&D no período impacta negativamente no indicador ROA, aproximadamente – 2,52%; a significância do modelo em nível de 5%, apresentava poder de explicação pelo R² *within* de 0,38%.

Ainda o modelo verificou a relação negativa e significativa dos investimentos em P&D no período com os retornos do período e a relação positiva significativa dos investimentos em P&D no ano t-2. Tal resultado corrobora a pesquisa de Andreassi e Sbragia (2001) que evidenciou a necessidade de tempo para aparecer o retorno dos investimentos em P&D nas organizações. Além disso, com o passar do tempo, tais investimentos tendem a apresentar resultados positivos para a organização, o que é evidenciado através da manutenção do nível de faturamento no longo prazo com a capacidade de geração de novos (ou melhoramento de) produtos.

5 | CONCLUSÕES

A pesquisa apresentou características semelhantes com os estudos anteriores sobre o comportamento do mercado, com relação a resistência dos investidores quando se trata de investimentos em P&D, e também por apresentar a complexidade em se identificar e evidenciar seus resultados pós investimentos.

Retomando objetivo deste estudo que foi analisar a relação dos efeitos dos

investimentos em P&D e a rentabilidade nas empresas da G20 no período entre 2011-2015.

Nossa pesquisa apresentou á abordagem estatística de regressão, buscando identificar os efeitos da rentabilidade (ROA) nas empresas do G 20; sob tal ótica o objetivo proposto foi alcançado; Porém o modelo apesar de significativo, não conseguiu com quatro períodos pesquisados nos setores de tecnologia e Industria, identificar efeitos superiores, entre as empresas que haviam investido em P&D e aquelas que não haviam investido. Com relação aos valores dos Coeficientes de P&D (1,22); $P\&D_{t-1}$ (1,23), $P\&D_{t-2}$, o qual em todos os períodos da serie de dados apresentou-se com coeficientes negativos, indicando que o investimento em P&D impacta negativamente no ROA.

Geylani e Stefanou (2012), que investigaram a relação entre o crescimento da produtividade e o investimento, em empresas americanas, conseguiram identificar que as empresas em geral as empresas da amostra apresentaram picos de retornos de pós investimento em geral a partir do quinto ano, em que foi realizado o investimento.

Brito; Brito e Morganti (2009) em seus resultados encontraram evidencias de que as variáveis de inovação representadas por P&D não explicavam a variabilidade dos indicadores de lucratividade das empresas, mas explicaram apenas uma parte relevante da variabilidade da taxa de crescimento da com relação à receita líquida.

Corrobora com este entendimento a pesquisa de Pavitt e Steinmuller (2002), a qual explica que é muito complexo o processo de identificação do valor das atividades tecnológicas e invenções, antes de sua incorporação em produtos e de sua disponibilização para o mercado.

As pesquisas de Eberhart; Maxwell e Siddique (2002) referente aos períodos de 1951 -2001 evidenciaram que as empresas que tiveram gastos em P&D apresentaram aumentos nos valores dos ativos intangíveis e retornos positivos no desempenho operacional no longo prazo.

Em suma, investimentos em P & D são benéficos, porém o mercado é lento para perceber a extensão deste benefício. Sendo assim Daniel e Titman (2001) afirmam que investimentos em P&D proporcionam um teste ideal para o mercado avaliar corretamente as informações intangíveis contidas em um balanço patrimonial no momento da decisão de investir a longo prazo em uma empresa.

Para pesquisas futuras pode-se replicar o estudo dos efeitos dos investimentos em P&D em relação aos resultados proporcionados na rentabilidade ou no crescimento do ativo total para as empresas de capital aberto, separando por setores, ou por blocos econômicos, e sugere-se que sejam aplicados testes para períodos superiores aos já citados, buscando assim contribuir na verificação e progresso dos retornos pós investimentos em P&D, sobre a Lucratividade, ou valor das ações, e procurando identificar quais setores industriais podem apresentar retornos e prazos melhores, servindo estudos como este de auxilio aos tomadores de decisão.

REFERÊNCIAS

- AHEARN, M.; YEE, J.; BALL, E.; NEHRING, R. **Agricultural productivity in the United States.** Washington: USDA, Economic Research Service - ERS, 1998. 167 p. (Agricultural Information Bulletin, 740 DC 20036-5831)
- ALVES, R. M.O. **Estrutura de mercado e esforço tecnológico.** Dissertação de mestrado apresentada à escola de economia de empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo: 2007.
- ANDREASSI, T. **Estudo das Relações entre Indicadores de P&D e Indicadores de Resultado Empresarial em Empresas Brasileiras.** Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 1999.
- BARROS, A.L.M. **Capital, produtividade e crescimento da agricultura: o Brasil de 1970 a 1995.** 220 p. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 1999.
- BEN-ZION, 1984. “**The R&D and Investment Decision and Its Relationship to the Firm’s Market Value: Some Preliminary Results,**” in Griliches, Zvi (ed.), R&D, Patents, and Productivity, Chicago: University of Chicago Press, 299-312.
- BRASIL. **Lei 11.638 de 28/12/2007 publicada no Diário Oficial da União.** 28/12/2007.
- BRASIL. **Lei 6.404 de 15/12/1976 publicada no Diário Oficial da União.**
- BRITO, E.P.Z.;BRITO, L.A.L.;MORGANTI, F. INOVAÇÃO E O DESEMPENHO EMPRESARIAL: LUCRO OU CRESCIMENTO?. **Revista de Administração Eletrônica RAE** · v. 8, n. 1, Art. 6, 2009.
- CARLSSON, Bo. Technological System and Economic Performance. In: ROTHWELL, R.; DODGSON, M. (eds.). **The Handbook of Industrial Innovation.** Cheltenham: Edward Elgar Publishing, p.13-24, 1994.
- CHAN, S. H.; MARTIN D, J.; KENSINGER, J. W. Corporate Research and Development Expenditures and Share Value. **Journal of Financial Economics.** 1990. n. 26, p. 255-276.
- CHANEY, P.K. et al. The Impact of new product Introductions on the Market Value of Firms. **The Journal of Business**, v. 1991, n. 4, p. 573-610, 1991.
- CHENERY, H.B. Interaction between theory and observation in development. **World Development**, Chicago, v. 11, n. 10, p. 853-861, Oct. 1983.
- COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC 04 Ativo Intangível <http://www.cpc.org.br/CPC/>
- DAMODARAN **Corporate finance: theory and practice.** New York: John Wiley & Sons, 1997.
- DANIEL,K.; TITMAN ,S. Market reactions to the tangible and intangible information working paper. Northwestern University and University of Texas at Austin, **Journal of Business** , 70, (409 -433), 2001
- DAVILA CALLE, G. A., & SILVA, E. L.. Inovação no contexto da sociedade do conhecimento. **Textos de la Cibersociedad**, España, 8, 1. (2008).
- FAVERO,L.P; BELFIORE,P.; SILVA, F.L.; CHAN,B.L.; **Analise de Dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões.** Elsevier, Rio de Janeiro, 2009.

FIGUEIREDO,M.G. Retorno econômico dos investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) na citricultura paulista. Tese. Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz – Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2008.

GEYLANI, P.C.; STEFANO, S.E, 2012, “Turning Investment peaks and Productivity Growth” JEL Classification D24 · L66 · 033. JEL Empir Econ (2013) 45: 157178 DOI 10,1007 / s0018101205998.

GEYLANI,P.C.; STEFANO,S.E. Turning investment peaks and productivity growth. **Appl Econ** - 45: (157-178), 2012.

GREENE,W.H. Economics analysis. 3 ed. New Jersey: Prentice Hall, 1997.

GUJARATI,D.N. Econometria básica. 4 ed. Rio de Janeiro: Campus Elsevier,2006.

GUPTA, N. Reflexo dos gastos em P&D e inovação no valor de mercado das empresas químicas brasileiras. Dissertação de Mestrado, Escola de Economia de São Paulo – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil, 2011.

HALL H., BRONWYN. “Innovation and Market Value” Oxford University, UC Berkeley, NBER, and IFS, 1998.

HALL, B.H. The relationship between firm size and firm growth in the US manufacturing sector. **The Journal of Industrial Economics**, v. 35, n. 4, p. 583-606, June 1987.

HAUSMAN,J. Specification tests in econometrics. **Journal Econometrics**, v.46, n.6,p.1251-1271,1978.

HUNGARAT,. A.; TEIXEIRA, A.J.C. A Pesquisa e Desenvolvimento e os Preços das Ações das Empresas Brasileiras: um Estudo Empírico na Bovespa. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC**, v. 6, n. 3, art. 4, p. 282-298, 2012

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IASB. Londres, Reino Unido: **International Accounting Standards Board. 1999**, 26 pp. IBGE. Acesso em27/04/2016.<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/industria/pia/empresas>.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA- IPEA. Disponível no site: www.ipea.gov.br.

KANODIA,C; SAPRA,H; A Perspective actual effects on Accounting Measurement and Disclosure : Insights and Implications for future research **Journal of Accounting Research Conference**, 2015.

MILANI NETO, H.. A problemática da determinação do custo de pesquisa e desenvolvimento e de sua contabilização. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil (1982).

MOTOHASHI, K. Innovation strategy and business performance of Japanese manufacturing firms. **Economics of Innovation and New Technology**, v. 7, n. 1, p. 27-52, 1998.

PINDYCK,R.S.; PATETTA,M.J. **Logistic regression modeling.** Cary,SAS Institute Inc.,1999.

WOOLDRIDGE, J. M. **Introductory enconometrics:** a modern approach. 2.ed. South Western: Thomson, 2003.

A GESTÃO DA CADEIA PRODUTIVA DO SETOR VITIVINÍCOLA NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL E INTERNACIONAL: ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

Ana Cláudia Lara

Mestra em Ciências Contábeis e Administração –
UNOCHAPECÓ

Chapecó – Santa Catarina
a.anaclaudialara@gmail.com

Odilon Luiz Poli

Doutor em Educação – UNICAMP
Chapecó – Santa Catarina
odilon@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni

Doutor em Ciências Contábeis e Administração –
FURB
sady@unochapeco.edu.br
Chapecó – Santa Catarina

Chain Productive Wine. Os dados da produção intelectual foram processados com o auxílio dos softwares EndNote e Ucinet. Dentre os resultados encontrados pode-se evidenciar que o número de artigos publicados que atendem os pré-requisitos é relativamente pequeno. Observou-se que o ranking da produção individual por país é formado, primeiramente, pela Itália, seguido da Espanha e França, e que não há, ainda, um periódico que se destaque nas publicações acerca do tema. Os anos com maior número de publicações foram 2015 e 2016, o que indica uma tendência de crescimento dos estudos e o aumento no interesse acerca das questões relacionadas à sustentabilidade das empresas.

PALAVRAS-CHAVE: Gestão. Cadeia produtiva do vinho. Bibliometria.

ABSTRACT: The wine sector is on the move. There is growing activity in non-traditional countries and regions, wine growing areas grow in South America, Oceania and Asia, although Europe remains the epicenter of global wine production. The objective of this study was to analyze the main characteristics of intellectual production, national and international, related to the management of the production chain of the wine sector. In order to do so, a bibliometric study was carried out from the articles found in the Spell database, with the terms Production

RESUMO: O setor vitivinícola está em movimento. Há um crescimento da atividade em países e regiões não tradicionais, áreas vitícolas crescem na América do Sul, Oceania e Ásia, apesar da Europa continuar sendo o epicentro da produção vinícola global. O objetivo deste estudo foi analisar as principais características da produção intelectual, nacional e internacional, relacionadas à gestão da cadeia produtiva do setor vitivinícola. Para tanto, realizou-se uma pesquisa de caráter bibliométrico a partir dos artigos encontrados na base de dados Spell, com os termos Cadeia Produtiva e Vitivinícola, e nas bases ScienceDirect, Scopus e Web of Science, com os termos Management e

Chain and Vitivíniola, and in the databases ScienceDirect, Scopus and Web of Science, under the terms Management and Chain Productive Wine. The data of the intellectual production were processed with the aid of the EndNote and Ucinet software. Among the results found it can be shown that the number of published articles that meet the prerequisites, is relatively small. It was observed that the ranking of individual production by country is formed primarily by Italy followed by Spain and France, and that there is not yet a newspaper that stands out in the publications on the subject. The years with the greatest number of publications were 2015 and 2016, indicating a trend of growth in the studies and an increase in interest in issues related to corporate sustainability.

KEYWORDS: Management. Productive wine chain. Bibliometrics.

1 | INTRODUÇÃO

A vitivinicultura no Brasil apresenta grande importância para economia, principalmente no Sul do País, onde se concentra uma expressiva produção de uva, vinhos e derivados. O desenvolvimento da atividade originou-se por volta do século XX, quando os imigrantes italianos iniciaram a fabricação do vinho, principalmente nos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

A vinicultura é uma atividade relevante para a sustentabilidade da pequena propriedade no Brasil, tornando-se importante também na geração de emprego em grandes empreendimentos que produzem uvas, vinhos e derivados do produto. No contexto brasileiro, a competição se tornou agressiva com os países vizinhos, como Argentina e Chile, o que tem revelado a necessidade das vinícolas tornarem-se mais competitivas. Diante deste cenário, as empresas brasileiras têm buscado alternativas estratégicas, bem como desenvolver inovações, para se manterem competitivas no mercado (ALVES; ZEN; PADULA, 2011).

A viticultura ocupa as maiores áreas da Espanha, França, Itália, China e Turquia. O Brasil ocupa a 20ª colocação no ranking mundial da área cultivada com videiras. Dentre os cinco maiores países em área cultivada com videiras, somente a China apresentou aumento de área no período em análise. Em relação à produção de uvas, a China, além de apresentar menor oscilação de produção entre os anos, foi a que apresentou um aumento acentuado na produção de uvas, tornando-se em 2010 o maior produtor mundial. Esse país também se destacou na produção de vinhos, tendo se tornado o quinto maior produtor mundial. O Brasil, em 2010, figurou como o 13º maior produtor de vinhos, o 14º maior produtor mundial de uvas e o 20º em área cultivada com videiras (MELLO, 2012).

Como na maioria dos setores, no nicho vitivinícola existem fortes pressões competitivas, fazendo com que os gestores percebam a necessidade de ajustar suas estratégias e buscar inovações para reter e manter consumidores interessados em seus produtos, da produção ao varejo (IBRAVIN, 2016; SINDIVINHO RS, 2015).

É possível afirmar que, para enfrentarem barreiras e se manterem competitivo no mercado, as vinícolas devem buscar constantemente novas estratégias para obter oportunidades em novos nichos de mercado, em que a adoção de práticas voltadas a estratégias de inovação devem ser utilizadas, pois uma vantagem competitiva colabora para o desempenho da indústria no âmbito sistêmico (MARQUES et al., 2016).

Nesse sentido, segundo Thompson Jr. e Strickland III (2000), a estratégia da empresa consiste em um conjunto de mudanças competitivas e abordagens comerciais, que os gerentes executam para atingirem o melhor desempenho da empresa. Ferreira, Reis e Pereira (1997) afirmam que uma das maiores tarefas do administrador do nosso tempo é prever mudanças e se antecipar a estas. Referindo-se ao constante nível de incerteza presente no ambiente empresarial, os autores remetem a uma necessária reflexão sobre a importância de uma gestão efetiva nas organizações.

Considerando a diversidade e complexidade da vitivinicultura brasileira e mundial, um estudo bibliométrico nessa área é importante para identificação das pesquisas realizadas acerca do setor vitivinícola, bem como analisar a que se destinam e a abrangência dos artigos publicados.

Diante do exposto, elabora-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as principais características da produção intelectual, nacional e internacional, relacionadas à gestão da cadeia produtiva do setor vitivinícola? O objetivo deste estudo consiste e analisar as principais características da produção intelectual relacionadas à gestão da cadeia produtiva do setor vitivinícola nacional e internacional.

2 | REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Cadeias produtivas e vitivinicultura

Cadeia produtiva é o conjunto de atividades que se articulam progressivamente desde os insumos básicos até o produto final, incluindo distribuição e comercialização, constituindo-se em segmentos (elos) de uma corrente.

O processo produtivo deve ter seu desempenho orientado e aferido por um conjunto de critérios. De maneira geral, para valorar demandas de uma cadeia produtiva, podem-se considerar como critérios: competitividade, eficiência, qualidade e equidade (CASTRO, 2001).

De acordo com Batalha e Silva (2001), uma cadeia de produção agroindustrial pode ser segmentada em macrossegmentos:

- a) Comercialização: representa as empresas que mantêm contato com o cliente final da cadeia, viabilizando tanto o consumo, quanto o comércio dos produtos finais, a exemplo de supermercados, restaurantes, cantinas, entre outros. Neste macrossegmento podem ser incluídas empresas responsáveis somente pela logística

de distribuição dos produtos.

b) Industrialização: este macrossegmento diz respeito às firmas responsáveis pela transformação das matérias-primas em produtos finais.

c) Produção de matérias-primas: reúne as firmas fornecedoras de matérias-primas iniciais para que outras empresas avancem no processo de produção do produto final, como agricultura, pecuária e pesca.

Para Castro (2001), considerando que a cadeia produtiva é um sistema que integra um grande número de elementos em interação, em vista da oferta de bens e serviços, a reunião de todos os sistemas ou cadeias produtivas pertencentes à agroindústria caracteriza-se num sistema maior designado de agronegócio.

Segundo Batalha e Silva (2001), uma cadeia de produção pode ser entendida como um encadeamento técnico, econômico ou comercial, entre as etapas de produção que são: produção de matérias-primas, industrialização, comercialização.

Seguindo o raciocínio, Parra e Pires (2003) destacam que a gestão da logística e do fluxo de informações em toda a cadeia permite aos executivos avaliar pontos fortes e pontos fracos na sua cadeia de fornecimento, auxiliando a tomada de decisões que resultam na redução de custos, aumento da qualidade, entre outros, aumentando a competitividade do produto ou criando valor agregado e diferenciais em relação a concorrência.

Para Scalco (2000 apud PARRA; PIRES, 2003, p. 5):

Um objetivo básico do gerenciamento de cadeia produtiva é proporcionar sinergia entre seus agentes, sendo eficiente no atendimento das necessidades do consumidor final, tanto pela redução de custos, diminuindo custos de transação e de produção, como pela agregação de valor ao produto final, criando bens e serviços customizados e desenvolvimento conjunto de competências distintas, em toda a cadeia, com esforços e benefícios mútuos.

A estratégia de gestão da cadeia produtiva precisa, além da rapidez e da redução de custos, estar alinhada com as mudanças de mercado, ou seja, uma cadeia produtiva ágil, adaptável e alinhada está estrategicamente construída para responder as oscilações e mudanças do mercado. Segundo a tendência global, a gestão de toda cadeia é fundamental para obtenção de vantagem competitiva (CHRISTOPHER, 2002).

No Brasil, a cadeia produtiva da uva e do vinho apresenta uma grande importância na economia e no montante de vinhos comercializados. Contudo, a vinicultura nacional vem perdendo espaço no mercado em termos de produção e comercialização devido, principalmente, a diferença de preços frente aos vinhos estrangeiros, em especial, os provenientes de países do Mercosul, uma vez que esses possuem diferença expressiva nos custos, sobretudo, no que se refere a tributos (MELLO, 2010).

De acordo com dados da IBRAVIN (2016), são mais de 1,1 mil vinícolas espalhadas pelo País, a maioria instalada em pequenas propriedades. A área de produção vitivinícola no Brasil soma 83,7 mil hectares, divididos principalmente entre seis regiões. O País se consolidou como o quinto maior produtor da bebida no Hemisfério Sul.

Dentro dessa concepção, a cadeia produtiva do vinho, a exemplo das demais cadeias agroindustriais, é composta por um conjunto de segmentos que comprehende desde a produção de matéria-prima, que é a uva, até a venda do produto acabado ao consumidor, que é o vinho engarrafado. Os segmentos que integram a cadeia produtiva do vinho são: o de produção de uva, que envolve os produtores de uva para consumo *in natura* ou para produção de vinhos, sucos e demais derivados; as empresas que industrializam a uva para a produção desses produtos, ou seja, as vinícolas e as cooperativas vinícolas; o segmento varejista, que envolve os estabelecimentos que comercializam os produtos vinícolas; e o mercado consumidor, que reúne os consumidores de vinhos, sucos e derivados em geral (DUARTE, 2013).

Para Siluk e Alves (2012), as organizações devem conduzir suas estratégias de forma singular, garantindo melhor desempenho em termos de excelência e competitividade. A procura por vantagem competitiva é vital para permanência e atuação das empresas no mercado.

A busca por um desempenho potencialmente competitivo está direcionando as organizações à utilização de inovações que contribuem com uma forma de atuação mais responsável no mercado (SILVA; CORRÊA; GÓMEZ, 2012).

Em face da difícil situação dessa cadeia produtiva no País, que vem perdendo espaço em função dos custos, principalmente por ser prejudicada pelas questões tributárias, a gestão adquire uma importância estratégica, visto que, em face das dificuldades, a competitividade somente será obtida mediante uma excepcional eficiência e capacidade de inovar.

2.2 Bibliometria

A bibliometria é uma técnica que surge no início do século XX devido a uma necessidade emergente de se obter estudos e avaliações da produção e comunicação científica. Price (1976) ressalta essa abordagem relatando a importância de se dispor de uma distribuição que nos informe sobre o número de autores, trabalhos, países ou revistas que existem em cada categoria de produtividade, utilidade ou o que mais desejarmos saber.

A bibliometria, que vem se constituindo como uma disciplina desde o começo da década de 1980, abrange os aspectos estatísticos e matemáticos relacionados aos problemas da biblioteconomia, da documentação e da informação, com fortes vínculos com os aspectos teóricos da recuperação da informação (WORMELL, 1998).

As principais leis bibliométricas são: Lei de Bradford, dedicada a avaliar a produtividade de periódicos e estimar o grau de relevância Bradford de periódicos

em dada área do conhecimento; Lei de Lotka, voltada à avaliação da produtividade científica de autores, considerando que alguns pesquisadores, supostamente de maior prestígio em uma determinada área do conhecimento, produzem muito e muitos pesquisadores, supostamente de menor prestígio, produzem pouco; Lei de Zipf, com foco na frequência de palavras, permite estimar as frequências de ocorrência das palavras de um determinado texto científico e tecnológico e a região de concentração de termos de indexação, ou palavras-chave, indicando que um pequeno grupo de palavras ocorre muitas vezes e um grande número de palavras é de pequena frequência de ocorrência (ARAÚJO, 2006).

Posteriormente, a Lei de Lotka foi aperfeiçoada por Price, predizendo que 1/3 da literatura é produzida por 1/10 dos autores mais produtivos, que, em média, cada autor produz 3,5 documentos e que 60% dos autores produzem um único documento (PRICE, 1976).

O padrão de distribuição das leis e princípios bibliométricos segue a máxima: “poucos com muito e muito com poucos”. Essa máxima é conhecida como o Efeito Mateus na Ciência, que diz: “[...] aos que mais têm será dado em abundância e aos que menos têm, até o que têm lhes será tirado.” (MERTON, 1968, p. 58).

Araújo (2006) destaca que a Lei de Bradford explica que, ordenando os periódicos em ordem de produtividade decrescente relevante a um dado assunto, três zonas aparecem, cada uma contendo 1/3 do total de artigos relevantes (a primeira zona contém um pequeno número de periódicos altamente produtivos, a segunda contém um número maior de periódicos menos produtivos, e a terceira inclui mais periódicos ainda, mas cada um com menos produtividade).

Além dessas leis, há outros grupos de análise e princípios que, segundo Alvarado (2002), ainda não são considerados como leis, tais como os princípios de Goffman, Elitismo e Obsolescência da Literatura.

Para Santos e Kobashi (2009), o princípio básico subjacente às abordagens bibliométricas é a ideia de que a comunicação científica dos resultados da pesquisa é um aspecto central da ciência. Embora as publicações não sejam os únicos indicadores da atividade científica, elas são, certamente, elementos muito importantes do processo de troca de conhecimento.

Por fim, a bibliometria é uma ferramenta estatística que permite mapear e gerar diferentes indicadores de tratamento, gestão da informação e do conhecimento, necessários ao planejamento, avaliação e gestão da ciência e da tecnologia, de uma determinada comunidade científica ou país.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método aplicado neste estudo possui uma abordagem quantitativa e qualitativa. De natureza descritiva, abordará métodos de pesquisa bibliográfica e bibliométrica tendo

em vista seu objetivo de analisar as principais características da produção intelectual relacionadas à gestão da cadeia produtiva do setor vitivinícola nacional e internacional (REMLER; VAN RYZIN, 2011). O processo de desenvolvimento deste estudo consiste nas etapas: coleta de dados, análise de dados, apresentação bibliométrica e análise dos resultados.

3.1 Delimitação e coleta de dados

A primeira etapa deste estudo se deu a partir da definição dos objetivos de pesquisa, com o intuito de estabelecer o escopo para a coleta dos dados. A busca em bases de dados foi realizada no mês de fevereiro de 2017.

A etapa de coleta dos dados consistiu nos seguintes procedimentos: a) identificação das bases de dados – foram consultadas quatro bases de dados, a saber: a base de dados Spell, que é uma base de dados brasileira que concentra documentos publicados a partir de 2000, das áreas de Administração, Contabilidade e Turismo; a base de dados ScienceDirect, que é uma plataforma *on-line*, que permite acesso a artigos em texto completo, escritos pelos mais renomados autores do cenário científico internacional, nas principais áreas do conhecimento; a base de dados SciVerse Scopus, doravante referida a penas como Scopus, lançada em 2004 pela Elsevier, e a escolha desta base deu-se por ser a maior base de resumos e referências bibliográficas de literatura científica revisada por pares, com mais de 18 mil títulos de cinco mil editoras internacionais (ELSEVIER, 2010). Nestas bases todos os documentos possuem seu acesso liberado, o que constitui um diferencial em relação às demais bases; e, por fim, a base Web of Science, que é uma base de dados que disponibiliza acesso a mais de 9,2 mil títulos de periódicos.

Depois de identificadas as bases de dados, foram estabelecidos os critérios e realizadas as buscas. Desta forma, optou-se por realizar a busca por publicações que abrangessem a gestão da cadeia produtiva do setor vitivinícola, sem delimitar uma área específica. Os documentos selecionados foram apenas os artigos, modalidade de comunicação científica que costuma apresentar os resultados de pesquisa mais recentes. Não houve recorte temporal, abrangendo, assim, desde o início das publicações nas bases pesquisadas até as últimas atualizações.

Mesmo considerando a pluralidade de significados incorporados nos termos “Cadeia Produtiva” e “Vinho” e “Gestão”, uma vez que os pesquisadores podem ter utilizado de maneiras diferentes, foi iniciada a pesquisa na base ScienceDirect com as palavras-chave “management” e (AND) “chain productive wine”, com o Subject (select one or more): Journals (Business, Management and Accounting, Economics, Econometrics and Finance, Social Sciences), a fim de maximizar a possibilidade de incluir todo o conjunto de publicações relevantes. Esses termos foram buscados em todos os campos das publicações. O resultado dessa primeira busca gerou trezentas publicações.

Em seguida foram estabelecidos alguns cortes de seleção: Subject (select

one or more): excluindo “Social Sciences” e em “Tipo de documento”, os resultados anteriormente encontrados foram restritos aos “article” Linguagem ‘Inglês’ (uma vez que a ScienceDirect trata-se de uma base americana). O resultado foi uma amostra de 185 publicações. Esse conjunto inicial foi então utilizado como base para todas as análises futuras.

Na base Scopus, a busca com os termos “Wine production chain” and “management”: Article title, Abstract, Keywords, limitando a artigos, gerou um resultado de 37 artigos e na base Web of Science obteve-se 31 artigos.

A partir dos documentos encontrados, iniciou-se a tradução do título e resumo dos artigos, a fim de eliminar os que não fossem relacionados ao tema da pesquisa. Dessa forma, a partir desse critério, dos 258 artigos inicialmente identificados, foram selecionados para a análise cinco artigos da base Spell, 22 artigos da base CienceDirect, 12 artigos da Scopus e dez artigos da Web of Science, totalizando 49 artigos, todos estritamente relacionados ao tema da pesquisa.

Após foi realizada análise de conteúdo destes com o auxílio do *software* de análise UCINET 6 for Windows, versão 6.620. O *software* possibilita relacionar os atores abrangidos no estudo, através de uma matriz, buscando identificar sua interação por meio de vínculos estruturais na representação gráfica de redes (BORGATTI; EVERETT; FREEMAN, 2002).

Os resultados foram organizados e os dados referentes às características das publicações foram sintetizados para facilitar a sua compreensão, separando-os pela quantidade de trabalhos publicados; título do artigo, autor/coautores com suas respectivas Instituições de filiação, periódicos; quantidade de autores; produção científica por país, comparação da produtividade entre os dados da amostra e o padrão de Lotka, produção científica por país e frequência de termos contidos nas *keywords* dos artigos.

4 | APRESENTAÇÃO BIBLIOMÉTRICA E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os artigos baixados das bases de dados Scopus, ScienceDirect, Spell e Web of Science, conforme os procedimentos metodológicos, foram organizados de forma padronizada no *software* EndNote e enviados ao aplicativo *Microsoft Excel*, para análise dos dados no que se refere: a) ao número de artigos publicados por ano; b) número de artigos por base de dados; c) periódicos em que os artigos foram publicados (Lei de Bradford); d) anos de publicação dos periódicos; e) quantidade de autores em cada publicação; f) rede de coautoria das publicações; f) comparação da produtividade entre os dados da amostra e o padrão de Lotka; e g) produção científica por país.

Inicialmente, a tabela 1 demonstra o volume de publicações e a frequência relativa ao longo do período, separadamente por ano. Na tabela 2, a produção por quinquênios.

Ano	N	%
2002	1	2,6%
2004	1	2,6%
2005	3	7,9%
2006	2	5,3%
2008	3	7,9%
2010	4	10,5%
2011	1	2,6%
2012	3	7,9%
2013	5	13,2%
2014	4	10,5%
2015	5	13,2%
2016	6	15,8%
Total	38	100%

Tabela 1 – Distribuição da amostra por ano

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Anos	2002, 2003, 2004, 2005, 2006	2007, 2008, 2009, 2010, 2011	2012, 2013, 2014, 2015, 2016
Artigos	7	8	23
%	18,42%	21,05%	60,53%

Tabela 2 – Artigos divididos em períodos de cinco anos (quinquênios)

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Por meio da tabela 2 percebe-se que ocorre menor incidência no primeiro quinquênio (7 artigos – 18,42%) e maior incidência no terceiro quinquênio (23 artigos – 60,53%). Os três últimos anos têm produção igual aos dez primeiros anos (primeiro e segundo quinquênio).

A figura 1 apresenta, em forma de rede, a distribuição da produção no período de 2002 a 2016. Os 38 artigos publicados foram numerados de ART 01 a ART 38, seguindo a ordem alfabética ascendente do primeiro autor.

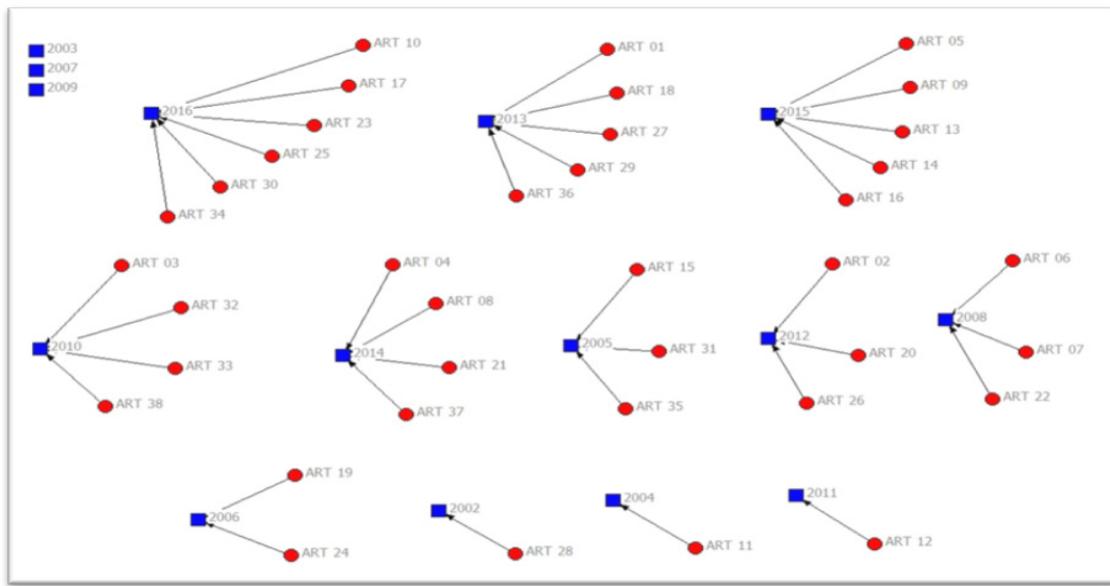


Figura 2 – Distribuição da produção no período

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

A distribuição temporal da amostra permite avaliar a ocorrência de evolução quantitativa das publicações em torno do tema de interesse. A distribuição da amostra, por ano, conforme se pode constatar na figura 1, demonstra o crescimento do interesse pelo tema, embora com alguma oscilação, principalmente em 2011, quando houve uma queda considerável. A partir de 2014, as publicações passaram a ser mais consistentes quantitativamente, reforçando a ideia do crescimento no interesse sobre a temática.

A tabela 3 apresenta a distribuição da pesquisa por base de dados consultada.

Base	Quant
ScienceDirect	17
Scopus	13
Spell	4
Web of Science	4
Total	38

Tabela 3 w– Artigos disponíveis por base de dados

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Observa-se que a base com maior volume quantitativo de publicações, considerando os artigos disponíveis analisados, é representada pela ScienceDirect, com 17 dos 38 artigos disponíveis, conforme tabela 3, ou seja, 44,73%, como evidência o gráfico 1.

Apresenta-se na tabela 4 a classificação dos artigos científicos analisados, por periódico de publicação.

JORNAL	Quant.	%
Advances in Horticultural Science	1	2,63%
Agricultural Water Management	1	2,63%
British Accounting Review	2	5,26%
British Food Journal	1	2,63%
Environmental Management	1	2,63%
European Journal of Agronomy	1	2,63%
Food Policy	3	7,92%
Geoforum	2	5,26%
Gestão e Sociedade	1	2,63%
Ieee Antennas and Propagation Magazine	1	2,63%
International Journal of Production Economics	3	7,92%
International Journal of Production Research	1	2,63%
International Journal of Technology, Policy and Management	1	2,63%
International Journal of Wine Business Research	1	2,63%
Journal of Business Research	2	5,26%
Journal of Cleaner Production	2	5,26%
Journal of Food Process Engineering	1	2,63%
Organizações Rurais & Agroindustriais	1	2,63%
RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia	1	2,63%
Research Policy	1	2,63%
Revista de Administração	1	2,63%
Revista de Administração de Empresas	1	2,63%
Technovation	1	2,63%
Waste Management	1	2,63%
Wine Economics and Policy	4	10,52%
World Development	2	5,26%
Total	38	100,00%

Tabela 4 – Artigos científicos publicados por periódico

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Os artigos analisados foram publicados em 26 periódicos distintos, destacando-se o Wine Economics and Policy, com quatro artigos, ou 10,52%, seguido do periódico International Journal of Production Economics, com três artigos, e Food Policy, também com três artigos, representando 7,92%, respectivamente. Esses três periódicos representam 11,53% dos 26 periódicos com publicação em torno do tema e são responsáveis pela publicação de 38,46% dos artigos publicados.

Na tabela 5 está a distribuição da produção nos periódicos, em que a Zona 1 representa o *core* principal, com os periódicos nominalmente listados.

Zonas	Periódicos com Publicação	No. Artigos	Classificação das Zonas
ZONA 1	Wine Economics and Policy	4	CORE
	International Journal of Production Economicsw	3	
	Food Policy	3	
	British Accounting Review	2	
	Geoforum	2	
ZONA 2	9 Periódicos	13	EXTENSÕES
ZONA 3	13 Periódicos	13	

Tabela 5 – Distribuição da produção nos periódicos, segundo a Lei de Bradford

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Por questões didáticas e descrição de quantidade de artigos em cada periódico, já listados na tabela 4, as Zona 2 e 3 exibem apenas a quantidade de periódicos envolvidos em cada uma. Verificando-se a Zona 1, que integra o *core* da pesquisa, evidencia-se maior concentração de publicações, com 14 artigos em cinco periódicos, representando uma média de aproximadamente três publicações por periódico, enquanto que as Zonas 2 e 3 possuem uma média de apenas 1,8 por periódico. Contudo, é inegável que, além do número de artigos publicados ser baixo, o número máximo de artigos publicados no mesmo periódico não ultrapassa a quatro, o que é pouco expressivo. Além disso, a diferença no número de periódicos das Zonas 2 e 3 é pouco expressiva, tendo as duas zonas um número de periódicos muito próxima.

Guedes e Borschiver (2005) apontam a utilidade da Lei de Bradford no processo de aquisição e descarte de periódicos, lastreado na gestão da informação e do conhecimento científico e tecnológico. Apontam ainda que esse processo de investigação beneficia pesquisadores a identificar uma quantidade significativa de artigos sobre o assunto de interesse.

No que se refere ao número de autores por artigo, na tabela 6 os dados empíricos evidenciaram uma variação entre um e sete autores.

Autor(es) por artigo	Número de artigos	%	% Acumulado
1	9	23,68%	24%
2	7	18,42%	42%
3	11	28,94%	71%
4	4	10,53%	82%
5	4	10,53%	92%
6	2	5,26%	97%
7	1	2,63%	100%
Total	38	100%	-

Tabela 6 – Quantidade de autores por artigo

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Os resultados da tabela 6 indicam que a maior concentração de artigos está na faixa de três autores (28,94%), seguida pela faixa de um autor (23,68) e com dois autores estão (18,42%) dos artigos que no conjunto representam mais de 71% de todos os artigos da amostra, corroborando a ideia de colaboração entre os autores.

Em relação a frequência de autores com uma única produção representa 96,46%. Considerando que o estudo sobre a gestão da cadeia produtiva vitivinícola nos últimos anos vem aumentando, mas ainda é objeto de pouca pesquisa, isso vai ao encontro do que Urbizagastegui (2008, p. 96) expressa: “[...] a elevada taxa de pequenos produtores parece ser característica das disciplinas em expansão e desenvolvimento na procura de sua institucionalização.”

Pode-se observar que a produção científica, objeto deste estudo, nas condições e premissas estabelecidas, não apresenta o perfil estimado pela Lei de Lotka. Mesmo que, a rigor, um terço da produção seja oriundo da menos de um décimo dos autores (PRICE, 1976), o que se observa que, além do fato do número total de artigos ser reduzido, não há nenhum autor com produção expressiva na área, sendo que apenas três autores apresentam mais que um artigo publicado. Ainda assim, dois apresentam apenas dois artigos cada e apenas um publicou três artigos, o que não pode ser considerado, verdadeiramente, um *core* da produção na área. Assim, os resultados indicam fraca consolidação do tema como área de interesse específico de pesquisa.

Existe a formação de 28 redes de relacionamento, a partir da publicação de 113 autores e que não há laços de ligação entre elas, ou seja, a produção científica é, predominantemente, desenvolvida por grupos isolados. Esse dado revela um baixo grau de amadurecimento desse campo de pesquisa, prevalecendo as pesquisas feitas por grupos isolados de autores, sem estabelecer fortes conexões com outros grupos.

A tabela 8 apresenta os termos mais recorrentes utilizados nos artigos analisados, considerando-se a frequência das palavras-chave definidas pelos respectivos autores.

Na investigação acerca da conexão de países e seus respectivos pesquisadores que publicaram artigos nesse período, a tabela 8 revela que o tema se apresenta de forma difusa, ou seja, há 13 países com publicações no período em análise.

País	Quantidade	Frequência relativa
Itália	12	31,60%
Espanha	5	13,30%
França	5	13,20%
Brasil	4	10,50%
Austrália	3	7,90%
Chile	2	5,30%
Estados Unidos	1	2,60%
Dinamarca	1	2,60%
Romênia	1	2,60%
Reino Unido	1	2,60%
México	1	2,60%

Nova Zelândia	1	2,60%
Portugal	1	2,60%
Total	38	100%

Tabela 8 – Produção científica por país

Fonte: Dados da pesquisa.

A tabela 8 indica que a maior proporção de produção individual por país foi originada da Itália (31,60%), seguido da Espanha e França, com 13,30%. O Brasil ocupa a quarta colocação, com 10,50% das produções pesquisadas, a Austrália conta com 7,90%, o Chile com 5,30% e os demais países apresentados com 2,60% das produções.

Considerando que a pesquisa abrange estudos sobre a cadeia produtiva vitivinícola, pode-se atrelar o maior número de produções na Itália ao fato de que, de acordo com a OIV (2016), a Itália é o primeiro produtor mundial de vinho, seguido pela França e Espanha, que aparecem na sequência das publicações. Ou seja, os dados indicam que o interesse da academia sobre o tema é diretamente proporcional ao volume de produção por país.

5 | CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Conforme apresentado na introdução, o objetivo deste estudo foi analisar a produção intelectual sobre a temática da cadeia produtiva do setor vitivinícola, procedendo-se testes empíricos para verificar o alinhamento às leis e aos princípios bibliométricos nas bases de dados bibliográficos Scopus, ScienceDirect, Spell e Web of Science, sem recorte de tempo, desde que atendidos critérios pré-estabelecidos de análise.

Os principais critérios de seleção dos artigos científicos para análise encontravam-se relacionados ao objetivo principal do estudo e a aderência do artigo a este, isto é, à gestão da cadeia produtiva vitivinícola, além de estarem com livre acesso e disponíveis de forma gratuita nas bases de dados pesquisadas. Durante a pesquisa foi possível realizar o *download* de 258 artigos que, após tradução e análise, foi necessário realizar um corte significativo, restando apenas 38 artigos que estavam diretamente ligados ao tema em questão.

De forma abrangente, os principais resultados do estudo são:

- Verificou-se que o número de artigos publicados que atendem os pré-requisitos é relativamente pequeno, considerando, principalmente, que o objetivo inicial era focar especificamente em estudos sobre a cadeia produtiva vitivinícola na área de administração, economia e finanças, envolvendo a gestão das vinícolas.

- O *ranking* da produção individual por país, em ordem decrescente, é formado pela Itália (31,60%), seguido da Espanha e França (13,30%), o Brasil ocupa a quarta

colocação (10,50%), demonstrando haver correlação (ao menos parcial) entre a produção intelectual e o *ranking* de produção mundial de vinho, na qual, segundo a OIV, a Itália é o primeiro produtor mundial, seguido pela França e Espanha.

Considerando os dados mundiais acerca da produção de vinhos, de acordo com a OIV (2016), em 2015, face ao ano anterior, a produção mundial de vinho aumentou de 2,2%, e os cinco países com maior consumo (Estados Unidos, França, Itália, Alemanha e China) representam metade do consumo mundial.

- Constatou-se não haver um *core* de periódicos que se destaque nas publicações acerca do tema, embora tenha sido possível identificar cinco periódicos com uma produção mais significativa. Ainda assim, o número de artigos num único periódico não ultrapassou a quatro.

- A densidade da rede de coautoriais no tema em estudos, que indicaria a interação e colaboração entre os diferentes autores, é praticamente inexistente, uma vez que não se constatou nenhuma correlação entre grupos diferentes de pesquisadores.

- A principal proporção de artigos foi produzida por três autores (28,94%), seguida pela faixa de um autor (23,68%) e com dois autores estão 18,42% dos artigos, que no conjunto representam mais de 71% da amostra;

- Os achados empíricos sobre a análise bibliométrica, a partir da Lei de Lotka e a Lei de Bradford, revelam a baixa aderência aos seus pressupostos teóricos, considerando a amostra estudada, o que indica, mais uma vez, uma temática de estudos ainda em consolidação, devendo merecer maior atenção da academia, por causa da importância dessa cadeia produtiva para o desenvolvimento de diversos países e regiões, inclusive no Brasil. Uma possibilidade importante também é a ampliação da pesquisa, contemplando teses, dissertações e demais publicações.

Conclui-se que a temática da cadeia produtiva vitivinícola se constitui em abordagem recente no campo de pesquisas científicas, pois o primeiro artigo encontrado na amostra é de 2002 e, apesar da falta de evidências da sua consolidação investigativa, é crescente o interesse de pesquisadores sobre o estudo em questão, com aumento significativo das publicações nos últimos cinco anos, conforme se observa na tabela 2. Percebe-se, a partir desses dados, que a academia tem muito espaço para ampliação dos estudos, o que permitiria a formação de uma base de pesquisas robustas.

Quanto às limitações desta pesquisa, pode-se citar a amostra que foi pequena comparando com os achados iniciais sobre o tema. Como sugestão para futuras pesquisas, a aplicação de outros parâmetros de busca e outras leis bibliométricas, pois a ampliação das bases de pesquisa permitirá o estabelecimento de comparações.

REFERÊNCIAS

ALVARADO, R. U. A Lei de Lotka na bibliometria brasileira. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 31, n. 2, p. 14-20, maio/ago. 2002.

ALVES, A. C.; ZEN, A. C.; PADULA, A. D. **Inovação no setor vinícola:** o caso da Vinícola Miolo Wine Group. Rio de Janeiro: ENANPAD, 2011.

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. In: **Questão**, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006.

BATALHA, M. O.; SILVA, A. L. da. Gerenciamento de sistemas agroindustriais: definições e correntes metodológicas. In: _____ . **Gestão Agroindustrial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. v. 1.

BORGATTI, S. P.; EVERETT, M. G.; FREEMAN, L. C. **Ucinet for Windows:** Software for Social Network Analysis. Harvard, MA: Analytic Technologies, 2002.

CASTRO, A. M. G. Prospecção de cadeias produtivas e gestão da Informação. **Transinformação**, Campinas, v. 13, n. 2, p. 55-72, jul./dez. 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/tinf/v13n2/04.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2016.

CHRISTOPHER, M. **Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos:** estratégicas para a redução de custos e melhorias dos serviços. São Paulo: Pioneira, 2002.

DUARTE, V. N. Estudo da cadeia produtiva do vinho em Santa Catarina: características e estágio atual. **Evidência**, Joaçaba, v. 13, n. 1, p. 41-56, jan./jun. 2013.

ELSEVIER. **Scopus**. Amsterdam, 2010. Material publicitário.

FERREIRA, A. A.; REIS, A. C. F.; PEREIRA, M. I. **Gestão empresarial:** de Taylor aos nossos dias – evolução e tendência da moderna administração de empresas. São Paulo: Pioneira, 1997.

GUEDES, V. L. S.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 6., 2005, Salvador. **Anais...** Salvador, 2005. p. 1-18.

IBRAVIN – Instituto Brasileiro do Vinho. **Dados estatísticos**. Bento Gonçalves, 2016. Disponível em: <<http://www.ibravin.org.br/panorama-geral.php>>. Acesso em: 12 nov. 2016.

MARQUES, K. F. S. et al. Mensuração da gestão da inovação em uma indústria vinícola. In: FÓRUM INTERNACIONAL ECOINOVAR, 5.; 1ª CONFERÊNCIA INTERNACIONAL DE SUSTENTABILIDADE E INOVAÇÃO, 1., 2016, Santa Maria. **Anais...** Santa Maria, 9 a 12 ago. 2016. Disponível em: <<http://ecoinovar.com.br/cd2016/arquivos/artigos/ECO1144.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

MELLO, L. M. R. **Comunicado 121 Técnico**. Bento Gonçalves, ago. 2012. ISSN 1808-6802.

_____. **Vitivinícola brasileira:** Panorama 2010. Bento Gonçalves: Embrapa Uva e Vinho, 2010. Disponível em: <<http://www.cnpuv.embrapa.br/publica/artigos/prodvit2010.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

MERTON, R. K. The Mathew effect in science. **Science**, [s. l.], v. 159, n. 3810, p. 58, Jan. 1968.

OIV – Organização Internacional da Vinha e do Vinho. **OIV divulga estatísticas mundiais de 2015**. 2016. Disponível em: <<http://www.revistadevinhos.pt/artigos/show.aspx?seccao=noticias&artigo=20369&title=oiv-divulga-estatisticas-mundiais-de-2015&idioma=pt>>. Acesso em: 3 jun. 2017.

PARRA, P. H.; PIRES, S. R. I. Análise da gestão da cadeia de suprimentos na indústria de computadores. **Gestão de Produção**, São Carlos, v. 10, n. 1, p. 1-15, abr. 2003.

PRICE, D. J. S. **O desenvolvimento da ciência:** análise histórica, filosófica, sociológica e econômica.

Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1976.

REMLER, D. K.; VAN RYZIN, G. G. **Research methods in practice**: strategies for description and causation. Thousand Oaks: Sage Publications, 2011.

SANTOS, R. N. M.; KOBASHI, N. Y. Bibliometria, cientometria, infometria: conceitos e aplicações. **Tendências da Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 155-172, 2009.

SILUK, J. C. M.; ALVES, V. T. Diagnóstico e avaliação do desempenho logístico da prestação do serviço de transporte rodoviário de carga. **Revista Espacios**, Caracas, v. 33, n. 2, 2012. Disponível em: <<http://www.revistaespacios.com>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

SILVA, M. E.; CORRÊA, A. P. M.; GÓMEZ, C. R. P. Inovando para o consumo sustentável: o desafio na construção de um novo paradigma organizacional. **Revista de Negócios**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 2, p. 72-90, 2012.

SINDIVINHO RS – Sindicato da Indústria do Vinho do Estado do Rio Grande do Sul. **Sindivinho RS**. 2015. Disponível em: <www.sindivinhors.com.br>. Acesso em: 27 jun. 2016.

STEWART, J. A. The poisson-lognormal model for bibliometric/scientometric distributions. **Information Processing and Management**, [s.l.], v. 30, n. 2, p. 239-251, 1994.

THOMPSON JR., A. A.; STRICKLAND III, A. J. **Planejamento Estratégico**: elaboração, implementação e execução. São Paulo: Pioneira, 2000.

URBIZAGASTEGUI, R. A produtividade dos autores sobre a Lei de Lotka. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 37, n. 2, p. 87-102, maio/ago. 2008.

WORMELL, I. Informetria: explorando bases de dados como instrumentos de análise. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 27, n. 2, p. 210-216, maio/ago. 1998.

COMPORTAMENTO DOS CUSTOS EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS NA PRODUÇÃO DE SOJA DO ESTADO DO MATO GROSSO

Arthur Rezende Geneiro

Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis

Uberlândia – MG

Mônica Aparecida Ferreira

Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis

Uberlândia – MG

Hugo Leonardo Menezes de Carvalho

Universidade Ceuma, Departamento de Ciências Contábeis

São Luís – MA

da disponibilidade de dados. A partir dos dados relacionados, foram realizados teste estatísticos para verificar a correlação das variáveis e descrever o comportamento médio delas quando em direção ascendente e descendente. Assim, os resultados indicaram uma forte correlação entre custos totais e a receita e, no que tange a intensidade de acompanhamento, observou-se o chamado comportamento anti-sticky, vez que, com a redução da receita, houve um comportamento de decréscimo de custos totais maior do que quando a receita subiu.

PALAVRAS-CHAVE: Comportamento dos Custos, Receita, Produção de Soja.

RESUMO: O objetivo desse trabalho foi analisar, à luz da Teoria do Sticky Costs, o comportamento dos custos de produção em relação à variação da receita na cultura da soja, uma vez que esse produto, por ser uma *commodity*, tem seu preço definido pelo mercado e tem significativo peso no setor agrícola brasileiro, motivo pelo qual a compreensão sobre os custos e seus possíveis impactos nos resultados econômicos se revela de suma importância para produtores e pesquisadores. Para tanto, escolheu-se à região do Mato Grosso para realizar a pesquisa, que, segundo os dados da Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), é o estado que mais se destaca na produção da soja, quando comparados com outros estados brasileiros. O período analisado foi de 2009 a 2015, em razão

ABSTRACT: The objective of this work was to analyze, in the light of Sticky Costs Theory, the behavior of production costs in relation to the revenue variation in the soy crop. This product is a commodity, then, it has price defined by the market and has a significant influence in the Brazilian agricultural sector. So, understanding of costs and their possible impacts on economic results is of great importance for producers and researchers. For that, the Mato Grosso region was chosen to carry out the research, which, according to data from the National Supply Company (CONAB), is the state that stands out most in soybean production when compared to other Brazilian states. The period analyzed was from 2009 to 2015, due to the availability

of data. From the related data, statistical tests were performed to verify the correlation of the variables and to describe their mean behavior when upward and downward. Thus, the results indicated a strong correlation between total costs and revenue and, regarding the intensity of follow-up, the so-called anti-sticky behavior was observed, since, with the reduction of revenue, there was a behavior of decreasing costs higher than when the revenue rose.

KEYWORDS: Cost Behavior, Revenues, Production of Soy.

1 | INTRODUÇÃO

As interpretações dos custos não se delimitam somente a assuntos acadêmicos, também há uma grande necessidade de analisar e classificar os custos ocorridos dentro das empresas, a fim de gerar informações relevantes que sustentarão a tomada de decisão. Neste sentido, Medeiros, Costa e Silva (2005) explicam a vasta utilização do custo, a importância do seu conhecimento e como se comportam ao setor econômico da atividade.

Assim, um dos assuntos recorrentes na literatura sobre custos refere-se ao seu comportamento em relação à receita, especialmente quanto o seu caráter assimétrico, o qual é retratada no estudo de Anderson, Banker e Janakiraman (2003), considerado seminal para a chamada Teoria dos Stickys Costs cujo pressuposto principal é que com o aumento da intensidade da atividade, há uma variação dos custos, o que não ocorre na mesma proporção se o volume de atividade diminuir.

Observa-se que o estudo e a interpretação dos custos está presente em diversos ramos mercadológicos, o que não se diferencia nas empresas agrícolas que utilizam a contabilidade para auxiliar suas decisões. Andrade, Castro Júnior e Costa (2012) consideram que, para se produzir com eficiência e reduzir os custos é necessário que o produtor se profissionalize e adote técnicas variadas, contando com o apoio de conceitos contábeis e financeiros.

De acordo com os dados da Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB, 2015), em 2015 à agricultura foi responsável por aproximadamente 46,2% das exportações na balança comercial brasileira, sendo a soja o produto que mais contribuiu para este resultado. Sendo que a produção no estado do Mato Grosso representa, aproximadamente, 27% do total anual brasileiro (CONAB, 2015), razão pela qual esse será o recorte territorial da pesquisa.

Diante do cenário apresentado, este estudo tem a seguinte pergunta de pesquisa: “Qual o comportamento dos custos em relação à receita da cultura de soja na região do Mato Grosso?”. Assim, o objetivo deste estudo é analisar, a luz da teoria dos stickys costs, o comportamento dos custos de produção em relação à receita, no período de 2009 a 2015.

Para o desenvolvimento do trabalho, serão aplicados testes estatísticos utilizando

os dados obtidos no banco de dados da CONAB e na Associação de Produtores de Soja (APROSOJA), que informam, respectivamente, os custos e as receitas da cultura da soja.

Com isso, e ante a escassez de estudos sobre a produção de soja, apesar de sua relevância e impacto econômico, este trabalho pretende contribuir com a literatura contábil ao investigar o comportamento dos custos nesse tipo de cultivo, assim como permitir aos produtores que tenham melhores informações e insumos teóricos para definir suas estratégias de atuação.

2 | REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção é subdividida em quatro tópicos. No primeiro e no segundo, são discutidos os conceitos sobre os custos de produção, variáveis e fixos, e a Teoria dos Sticky Costs. No terceiro e quarto tópico, são expostas as características gerais da produção de soja no brasil e as pesquisas anteriores que trataram sobre a assimetria dos custos na produção agrícola.

2.1. Definições e conceitos de custo

O custo exerce grande relevância no contexto socioeconômico, tendo destaque dentro áreas de estudos contábeis no intuito de auxiliar no controle de gastos, inicialmente em indústrias e posteriormente para outros ramos de atividades econômicas (VALLE; ALOE, 1981). Martins (2008) vai além, ressaltando a importância dos conhecimentos acerca dos custos para a gestão empresarial no que se refere à tomada de decisões a curto e longo prazo.

Dentro da Contabilidade de Custos, estuda-se o custo de produção que segundo Andrade, Castro Júnior e Costa (2012, p. 4) “O cálculo do custo de produção gera informações utilizadas como medida de desempenho organizacional e operacional, uma vez que sintetiza a eficiência do processo produtivo na transformação dos recursos empregados no negócio em uma unidade monetária comum”. Ainda neste sentido, Silveira e Neto (2013) corroboram que para se obter uma tomada de decisão mais eficaz é necessário compreender o comportamento dos custos, pois estes são capazes de retratar a real situação da empresa em diversos momentos.

Analizando os tipos de custos, que são classificados quanto a sua natureza, como fixo ou variável, Carmo, Cunha e Xavier (2015) explicam que os custos fixos estão relacionados à estrutura operacional e aos períodos de produção, já os variáveis se relacionam ao comportamento do volume de atividade. Contudo, esta variação dos custos não ocorre de forma simétrica, eles demonstram que quanto maior o volume da atividade maior a variação dos custos, o que não ocorre com uma diminuição no volume da atividade, este comportamento é chamado de “sticky costs” (ANDERSON; BANKER; JANAKIRAMAN, 2003), que em sua tradução literal significa custos rígidos.

Para Medeiros, Costa e Silva (2005) entende-se este conceito com a definição de “custos com variação assimétrica” ou “custos com elasticidade assimétrica”.

Para Silveira e Neto (2013), o conhecimento do comportamento assimétrico dos custos e o seu gerenciamento trazem ganhos à empresa, uma vez que, a falta deste conhecimento, pode acarretar em informações pouco precisas, gerando incertezas aos gestores e impactando seu resultado.

2.2 Teoria dos Sticky Costs

Entender sobre o comportamento dos custos é um importante elemento para definição das estratégias empresariais e para os resultados objetivados, especialmente em um ambiente econômico afetado por diversas varáveis exógenas (WEISS, 2010). Desta forma, estudos se debruçaram, para além de uma caracterização intrínseca dos custos, como fixos ou variáveis, em verificar o seu comportamento diante das receitas. Nesse caso, considerando que o presente estudo trata de um produto cujo preço é dado pelo mercado e não pelo produtor, entende-se que essa abordagem se reveste de relevância ainda maior.

A relação entre o comportamento dos custos e da receita era considerada simétrica até que o estudo de Anderson, Banker e Janakiraman (2003) considerado o trabalho seminal da chamada Teoria dos *Sticky Costs* identificou uma relação assimétrica, uma vez que, em uma direção ascendente de vendas, os custos aumentam em uma dimensão maior do que quando há uma diminuição das receitas.

Assim, compreendendo o comportamento dos custos em relação à receita, os produtores podem melhorar definir seu processo produtivo, especialmente quanto à capacidade instalada, pois esse é um fator que influencia na magnitude que essa assimetria é observada (BALAKRISHNAN; PETERSEN; SODERSTROM, 2004).

Quando o comportamento esperado não é observado e há uma inversão de intensidades, ou seja, quando os custos aumentam menos para aumentos concorrentes nas vendas, do que caem para quedas nas vendas equivalentes, tem-se o chamado comportamento anti-sticky, conforme Weiss (2010), quando os resultados apresentam proporções inversas àquela teoricamente esperada.

2.3. Cultura da Soja no Brasil

Após o evento conhecido como Revolução Verde nas décadas 60/70, a agricultura sofreu uma reestruturação voltada para o cenário capitalista, aumentando sua participação na economia nacional e no comércio de exportação (IBGE, 2010). De acordo com o Ministério da Agricultura e Pecuária - MAPA (2015), o Brasil é um dos líderes mundiais na produção e exportação de diversos produtos agropecuários, principalmente do complexo soja (farelo, óleo e grão). “A indústria nacional transforma, por ano, cerca de 30,7 milhões de toneladas de soja, produzindo 5,8 milhões de toneladas de óleo comestível e 23,5 milhões de toneladas de farelo proteíco” (MAPA, 2016).

A soja é a principal oleaginosa produzida e consumida no mundo e o Brasil é o segundo maior produtor e processador da soja em grão do mundo, ocupando, ainda, o segundo lugar no ranking mundial de exportação de soja, farelo e óleo (SILVA, 2011), perdendo apenas para os Estados Unidos.

A cultura da soja iniciou originalmente no sul do país, especificamente em Santa Rosa – RS, em 1914, em razão das condições climáticas favoráveis da região (EMBRAPA, 2016). A diversidade dos fins a que se destina o complexo soja, como para a fabricação de rações animais e com uso crescente na alimentação humana, contribuiu para o crescimento do cultivo da oleaginosa, sendo a cultura que mais expandiu nas últimas três décadas (MAPA, 2015).

De acordo com Dall’Agnol (2000), a crescente demanda pelo complexo soja, exigiu um aumento da produtividade, transformando a agricultura familiar em uma agricultura comercial competitiva, visto pela mecanização das lavouras, modernização do transporte, expansão da fronteira agrícola, evolução das tecnologias. Atualmente, o Brasil dispõe de 49% da área de cultivo de grãos para produção de soja (MAPA, 2015) e está em segundo lugar entre os maiores produtores mundiais (SILVA, 2011).

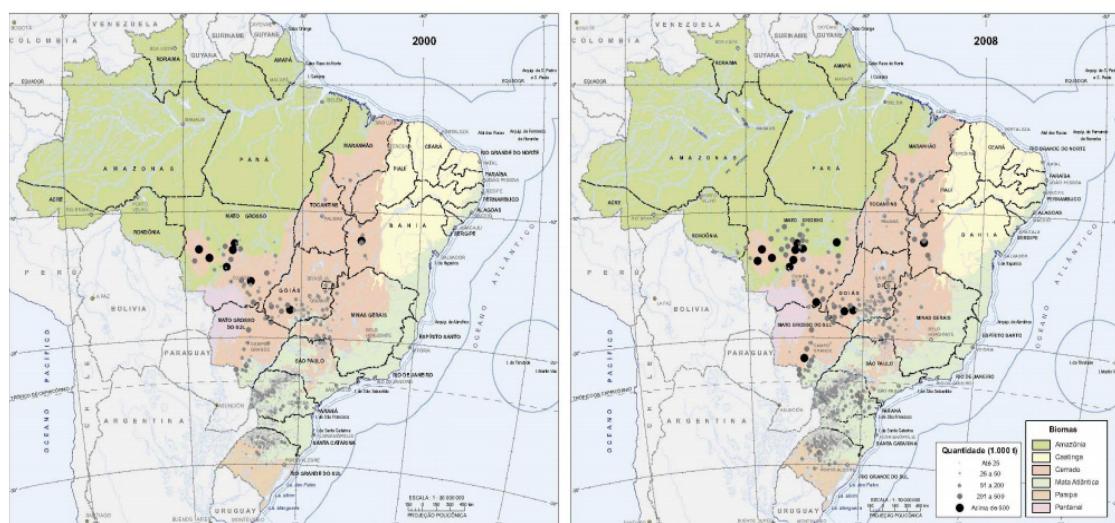


Figura 1 – Evolução da Soja nos Biomas (2000 a 2008)

Fonte: IBGE (2008).

Na Figura 1, observa-se que ao longo das últimas décadas a biotecnologia permitiu a expansão das fronteiras de cultivo de soja, que atualmente está bem difundida em diversas regiões do país, principalmente na região Centro Oeste (MAPA, 2015).

De acordo com a Tabela 1, percebe-se que a soja aumentou sua participação na produção de grãos do país, no período de 2000 a 2014. (MAPA, 2015).

Ano	Produção de Soja (Mil Tons)	Produção Total de Grãos (Mil Tons)
2000/1	38.431,80	100.266,90
2001/2	41.916,90	96.799,00
2002/3	52.017,50	123.168,00
2003/4	49.792,70	119.414,20

2004/5	52.304,50	114.695,00
2005/6	55.027,10	122.530,80
2006/7	58.391,80	131.750,60
2007/8	60.017,70	144.137,30
2008/9	57.165,50	135.134,50
2009/10	68.588,20	149.254,90
2010/11	75.324,30	162.803,00
2011/12	66.383,00	166.172,10
2012/13	81.499,40	188.658,10
2013/14	86.120,80	193.622,00
2014/15	96.243,30	208.536,20

Tabela 1 – Produção de Grãos no Brasil (2000 a 2014)

Fonte: CONAB (2015).

Por meio da Tabela 1, nota-se que a produção de grãos de soja foi responsável por aproximadamente 46% da produção total de grãos no Brasil em 2014, com tendência a crescimento na safra em 2015/2016. (MAPA, 2015)

2.4. Estudos Anteriores

Nos estudos de Silveira e Mendes Neto, (2013), foi analisado o comportamento dos custos na produção do café arábica nas principais regiões produtoras de café do Brasil, a fim de provar sua assimetria. Para tanto, foi aplicada uma técnica de correlação dos custos fixos e variáveis em relação à receita obtida, nas regiões de Franca - SP, Guaxupé - MG, São Sebastião do Paraíso - MG e Patrocínio - MG, no período de 10 anos. Neste estudo foi constatado que, dentre as regiões relacionadas, houve assimetria dos custos apenas nas cidades de Franca - SP e Patrocínio - MG. Na região de Guaxupé - MG foi observada uma tendência de assimetria nos custos fixos de produção. Por fim, na região de São Sebastião do Paraíso - MG, esta condição foi descartada, por apresentar associação entre a variação da receita e os custos.

Carmo, Cunha e Xavier (2015) analisaram o comportamento dos custos em relação às receitas líquidas de vendas de empresas brasileiras, no período de 2008 a 2012, obtidas a partir dos resultados da Pesquisa Industrial Anual–Empresa (PIA-Empresa) do IBGE, disponíveis no Sistema IBGE de Recuperação Automática de Dados Agregados (SIDRA). Os pesquisadores realizaram a aplicação de métodos estatísticos e posteriormente separaram os componentes em natureza fixa e variável. A análise demonstrou um comportamento de custos assimétrico, no qual as receitas líquidas de venda variavam menos que os custos e despesas das indústrias.

A pesquisa de Medeiros, Costa e Silva (2005) buscou compreender o comportamento que os custos apresentam em relação às oscilações do volume de receita líquida. Para esta análise, foram utilizados métodos de regressão aplicados a uma amostra de 198 empresas em 17 anos, por meio da qual se verificou que para empresas brasileiras a assimetria dos custos se confirma em relação à variação das

receitas.

Com o intuito de averiguar a assimetria entre as receitas e os custos na cultura de soja no Estado do Paraná, Santos, Ferreira e Tavares (2013) analisaram o comportamento dos custos em um período de dez anos, de 2003 a 2012, avaliando os custos e receitas para as cidades de Campo Mourão e Londrina. Aplicando o teste estatístico de correlação de *Spearman*, observou-se um comportamento não simétrico entre os custos e a receita.

Para melhor compreensão, Richartz e Borgert, (2016) apresentam a análise de alguns fatores que influenciam a relação de custos assimétricos em empresas brasileiras, no intuito de melhor compreender o comportamento dos mesmos. Conforme testes estatísticos aplicados, foram evidenciados os fatores que influenciam esta assimetria, como por exemplo, o tamanho do ativo da empresa, fatores econômicos e decisões dos gestores.

3 | METODOLOGIA

Nesta seção, apresentam-se a classificação metodológica da pesquisa, os critérios utilizados para a seleção da amostra utilizada, os procedimentos de coleta de dados e, por fim, o tratamento dos dados.

3.1. Classificação da Pesquisa

Esta pesquisa, quanto aos objetivos, classifica-se como descritiva, que segundo Beuren (2006, p. 81) “preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles.” Quanto aos procedimentos para a coleta de dados, a pesquisa utiliza-se de documentos já existentes e consolidados para a análise (relatório de custos e da receita), o que a caracteriza como uma pesquisa documental, de acordo com Martins e Theóphilo (2009).

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é de cunho quantitativo que, segundo Dalfovo, Lana e Silveira (2008), são estudos que utilizam suportes numéricos, como, por exemplo, métodos estatísticos aplicados a quadros estruturados que permitam verificar a ocorrência ou não de suas hipóteses propostas.

3.2. Amostra e Coletas de Dados

Para análise, foram utilizados os custos fixos e variáveis, extraídos do site da CONAB, cuja base de dados é anual. Já a receita foi coletada do site da APROSOJA, que disponibiliza o preço fixo da região e os ajustes de acordo com cada cidade, diariamente; para cálculo do preço médio anual foi efetuada a média dos preços já ajustados. O período analisado foi de 2009 a 2015, devido à disponibilidade dos dados.

3.3. Tratamento dos dados

Para análise da associação dos custos e receitas, foi proposta a utilização do método de correlação. O primeiro passo foi testar a normalidade dos dados, a qual se determina por meio do teste *Shapiro-Wilk*, pois o N amostral é menor que 30 (FÁVERO et al., 2009). Caso os dados não sigam uma distribuição normal, devem ser utilizados métodos não paramétricos de correlação, de acordo com Martins e Theóphilo (2009), sendo utilizado na presente pesquisa o teste Correlação de *Spearman*.

Segundo Martins e Theóphilo (2009):

O coeficiente de correlação por postos de *Spearman* trata-se de uma medida da intensidade da correlação entre duas variáveis com níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos, em duas séries ordenadas (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 131).

Este coeficiente revela a força e a direção da relação entre as variáveis, com valores que variam de -1 a +1, nas quais os valores com sinais positivos representam a força da proporcionalidade, os valores com sinais negativos representam a força da proporcionalidade inversa e o valor 0 sugere ausência de associação entre as variáveis (HAIR JR. et al., 2009). Ainda de acordo com Malhotra (2001), o valor do coeficiente indica a intensidade da força da relação entre as variáveis, seja forte, moderada, fraca, íntima ou nula em ambas as direções (positiva e negativa).

Neste sentido, foram determinadas duas hipóteses estatísticas para avaliar a correlação entre as mesmas, consistindo em:

- H0: A associação entre a receita e os custos não é estatisticamente significativa.
- H1: A associação entre a receita e os custos é estatisticamente significativa.

Em H0 (hipótese de nulidade), sugere-se que a receita não tem relação estatisticamente significante com as variáveis do custo. Ao aceitar esta hipótese, assume-se que há assimetria no comportamento dos custos e da receita.

Na hipótese H1, afirma-se que há correlação estatisticamente significante entre a receita e os custos, portanto, ao aceitar esta hipótese, entende-se que existe simetria no comportamento das variáveis.

Malhotra (2001) propôs intervalos diferentes de coeficiente de correlação, demonstrado no Quadro 01, que determinam a intensidade da força da correlação.

Coeficiente de Correlação	Correlação
$r = 1$	Perfeita positiva
$0,8 \leq r < 1$	Forte positiva
$0,5 \leq r < 0,8$	Moderada positiva
$0,1 \leq r < 0,5$	Fraca positiva
$0 < r < 0,1$	Íntima positiva
0	Nula
$-0,1 < r < 0$	Íntima negativa
$-0,5 < r \leq -0,1$	Fraca negativa

$-0,8 < r \leq -0,5$	Moderada negativa
$-1 < r < -0,8$	Forte negativa
$R = -1$	Perfeita negativa

Quadro 1 – Coeficiente de Correlação

Fonte: Malhotra (2001).

Logo, neste estudo, será realizada a análise da correlação para evidenciação da assimetria (ou simetria) informacional dos custos na produção da soja na região do Mato Grosso.

4 | RESULTADOS

Nesta seção serão demonstrados os tratamentos dos dados por meio de testes estatísticos e seus principais resultados.

4.1. Análise descritiva

Os dados apresentados na Tabela 2 são referentes aos custos fixos e variáveis da produção de soja na região do Mato Grosso, no período de 2009 a 2015.

Ano	Custo Variável	Custo Fixo	Custo Total
2009	81%	19%	100%
2010	79%	21%	100%
2011	89%	11%	100%
2012	90%	10%	100%
2013	91%	9%	100%
2014	93%	7%	100%
2015	93%	7%	100%
Média	88,1%	11,9%	100%

Tabela 2 – Composição do Custo Total

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Conforme demonstrado, os custos variáveis compõem a maior parte do custo total, em média 88,1%, enquanto os custos fixos representam aproximadamente 11,9% do custo total.

4.2. Análise Estatística

Para determinar a amostra, foi aplicado o teste de *Shapiro-Wilk*, verificando a normalidade da amostra, conforme apresentado na Tabela 3, assumindo um alfa de 0,05 como nível de significância. Pode-se assumir pelo teste de *Shapiro-Wilk* que as variáveis não seguem uma distribuição normal, uma vez que o p-valor tem valor menor que o da significância (exceto o variável custo total), o que torna necessária a utilização do teste de correlação de *Spearman*, também devido ao tamanho da amostra e pelo

comportamento das variáveis.

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Estatística	DF	Sig.	Estatística	DF	Sig.
Produção (mil toneladas)	204	21	,023	905	21	,043
Produtividade (Kg/HA)	,189	21	,049	,875	21	,012
Preço (média anual)	,239	21	,003	,853	21	,005
Custo Variável (A+B+C=D)	,275	21	,000	,842	21	,003
Custo Fixo (E+F=G)	,233	21	,004	,736	21	,000
Custo Operacional (D+G=H)	,288	21	,000	,824	21	,002
Custo Total (H+I=J)	,176	21	,087	,910	21	,055
Área (mil/hectares)	,208	21	,019	,853	21	,005

Tabela 3 – Testes de Normalidade

a. Correlação de Significância de Lilliefors.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Na Tabela 4 são retratados os dados obtidos pelo teste de correlação entre a receita e os custos, analisando o coeficiente de *Spearman*, o qual possibilita identificar seu comportamento e força através de dados estatísticos.

Variáveis	Coef. Correlação	P-valor
Custo Variável	0,836	0,000
Custo Fixo	-0,131	0,571
Custo Total	0,852	0,000

Tabela 4 – Correlação (Receita x Variáveis de Custos)

*Nível nominal de significância de 5%.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A partir dos dados apresentados, nota-se que o custo total apresentou maior significância estatística com o coeficiente de variação de 0,852, que, segundo Malhotra (2001), indica uma correlação forte e positiva, assim como para a associação do custo variável e receita, com um coeficiente de 0,836, o que contrapõem os achados de Carmo, Cunha e Xavier (2015) e de Medeiros, Costa e Silva (2005), que encontraram em suas pesquisas uma relação inversa, apresentando assimetria no comportamento dos custos com a receita. A relação do custo fixo e receita com um coeficiente de -0,131 apresenta um comportamento inverso; é considerada por Malhotra (2001), uma força fraca negativa, que pode ser explicada por ter um comportamento contrário às receitas. Isso pode ser explicado devido ao fato de os custos fixos, a um dado nível de produtividade, não aumentarem em virtude das receitas. No entanto, quando se esgota sua capacidade produtiva para passar para outro nível de produtividade, terá que aumentar também o custo fixo (por exemplo, maiores instalações).

Observa-se, também, que existem dois níveis de significância demonstrados na

Tabela 4. Para a correlação do p-valor com as variáveis de custo variável e custo total, estas apresentam relação ao nível de significância de 5%, implicando na aceitação da hipótese H1 e demonstrando que há uma associação entre o comportamento da receita e dos custos (variáveis e totais). Porém, quando tratados os custos fixos, nota-se um resultado de correlação acima de 0,05, o que implica na aceitação de H0, sugerindo uma não associação entre o comportamento da receita e custos fixos, o que corrobora com os estudos de Silveira e Mendes Neto (2013), que obtiveram o mesmo resultado para a região de Guaxupé - MG na cultura do café arábica, apresentando um comportamento assimétrico para os custos fixos em relação à receita.

No entanto, analisando de forma descritiva, pode-se observar o comportamento dos custos e receitas, conforme apresentado no Gráfico 1.

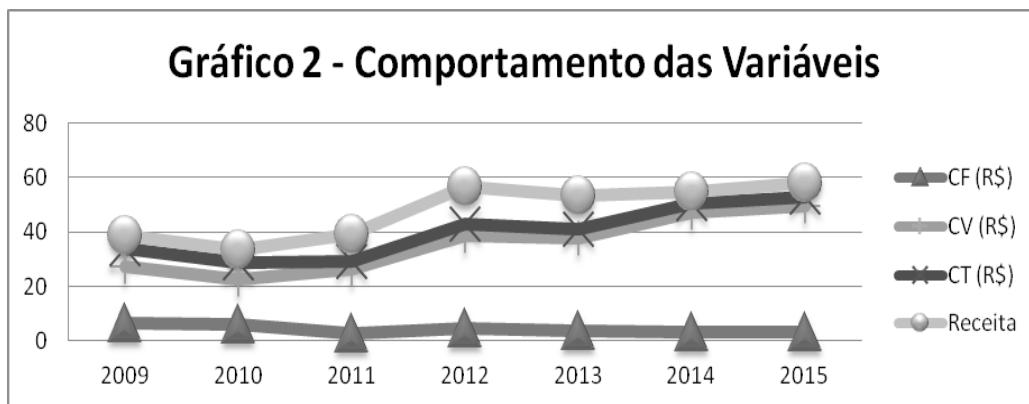


Gráfico 1 – Comportamento das Variáveis em Análise

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

No Gráfico 1, é exposto o comportamento dos custos e da receita durante o período de 2009 a 2015, em que se percebe que, de acordo com o teste estatístico, os valores do CV e CT acompanham a direção da receita, ao passo que o custo fixo não possui esse comportamento. Desta forma, resta analisar as proporções de variação quando há aumento ou diminuição da receita. Para tanto, verificaremos o comportamento do custo total.

Utilizando os dados disponíveis nota-se que, o primeiro preço coletado para cada ano da série histórica (2009 a 2015) analisada era menor do que o último de cada ano, indicando que, anualmente, houve uma redução do preço, de maneira que essa redução, em média, foi de 5,92%. Já o comportamento do custo total, nesse mesmo comparativo, apresentou uma redução, média, de 9,20%. Assim, observa-se que, para além de acompanhar a direção descendente da receita, a magnitude de sua alteração foi maior em 1,55 vezes da receita.

Para analisar a direção ascendente, ou seja, quando houve aumento da receita, foram analisadas as variações apenas quando o período subsequente apresentou um aumento de preço, chegando a um percentual médio de 17,13%. Em comparação, o custo total apresentou um aumento, médio de 18,96%, ou seja, em uma magnitude de 1,10 vezes.

Esse cenário demonstra que há um comportamento dos custos totais em acompanhar a direção da receita, mas em uma magnitude diferente, pois apesar de se correlacionarem, em termos de dimensão, isso ocorre em proporções diferentes. No caso específico, quando houve um aumento da receita, a proporção (1,10) foi menor do que quando houve diminuição (1,55), ou seja, com a redução da receita houve um comportamento de decréscimo de custos totais maior do que quando a receita subiu.

Esse comportamento sugere que a produção de soja, com o recorte temporal e territorial dos dados analisados, não seguiu os pressupostos da Teoria dos Stickys Costs, mas sim o fenômeno Anti-sticky, conforme Weiss (2010), quando os resultados apresentam proporções inversas àquela teoricamente esperada.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo analisar, à luz da Teoria do Sticky Costs, o comportamento dos custos de produção em relação à variação da receita na cultura da soja, uma vez que esse produto, por ser uma commodity, tem seu preço definido pelo mercado e tem significativo peso no setor agrícola brasileiro. Para tanto, foi feito o recorte territorial do Estado do Mato Grosso, pois este possui a parcela mais representativa da produção no Brasil, e o período analisado foi de 2009 a 2015 em função da disponibilidade dos dados.

No que tange à análise quantitativa, através de teste de correlação, foi possível notar uma forte relação entre o custo total (incluindo a sua parcela variável) de produção e a receita da produção de soja, o que pode ser observado tabela 4. Essa relação também foi verificada no Gráfico 1, em que os custos totais acompanham a direção da receita auferida.

Confirmada essa correlação, restou analisar se o comportamento dos custos seguia a pressuposição da Teoria dos Stickys Costs de que existe uma relação assimétrica entre custos e receitas, uma vez que, em uma direção ascendente de vendas, os custos aumentam em uma dimensão maior do que quando há uma diminuição das receitas.

Com isso, verificou-se, nos dados analisados, os aumentos e decréscimos de receita e foi realizado um comparativo, do percentual médio desses movimentos, com o comportamento dos custos totais, a fim de que se pudesse analisar a intensidade dos movimentos. Desse modo, o movimento descendente foi caracterizado por cada ano da série histórica trabalhada (2009 a 2015). Isso porque, para cada um desses anos, o preço final do ano foi menor do que o preço inicial, indicando uma diminuição da receita em cada ano analisado.

Logo, foi possível observar que os preços reduziram, em média, 5,92%, ao passo que o custo total, nessa mesma sistemática de análise, apresentou uma redução, média, de 9,20%. Isso representa uma razão de 1,55 entre o percentual de queda dos custos em comparação ao percentual de queda da receita.

Para analisar a direção ascendente, ou seja, quando houve aumento da receita, foram analisadas as variações apenas quando o período subsequente apresentou um aumento de preço, chegando a um percentual médio de 17,13%. Em comparação, o custo total apresentou um aumento, médio de 18,96%, ou seja, em uma magnitude de 1,10 vezes.

Com essas proporções, pode-se evidenciar que a intensidade foi menor quando o movimento era ascendente, com a subida dos preços os custos totais subiram em magnitude menor do que quando a direção foi oposta.

Esse comportamento é inverso daquele esperado pela Teoria dos Sticky Costs, pelo que o presente estudo amplia a janela explicativa para o comportamento dos custos na produção de soja, pois o seu resultado apresenta o chamado movimento anti-sticky, o que contrapõe estudos anteriores que confirmaram a assimetria dos custos conforme a Teoria preconiza.

Esses resultados podem ser explicados por diversos motivos, dentre eles pode-se destacar a capacidade produtiva com que as lavouras são estruturadas. Por se tratar de um cultivo, gastos com a ampliação da produção são realizados quando há um incentivo de preço, logo, em período de valorização da commodity os produtores tendem a aumentar seus custos para expansão produtiva, o que pode explicar o aumento dos custos com intensidade menor para aumentos de receita. Em direção contraria, quando há uma queda do valor de mercado, os produtores conseguem gerenciar melhor suas capacidades, pois trabalhar com uma produção menor do que sua capacidade total é mais elástica do que ampliar a produção para além da sua capacidade instalada. Logo, para diminuição da receita, os custos apresentam uma intensidade maior de ajuste.

Todavia, essa explicação carece de investigação mais profunda sobre os determinantes dos custos para culturas como as da soja e para mercados em que os preços são definidos pelos mercados e não pelos produtores. Apesar disso, entender o comportamento do custo, conforme demonstrado nesse trabalho, contribui com a literatura sobre o tema, especialmente por retratar um fenômeno diverso daquele esperado teoricamente e, desse modo, auxiliar melhor a tomada de decisão em relação ao processo de produção e análise gerencial do comportamento dos custos nesse tipo de cultivo.

As limitações do estudo encontram-se no fato de que os dados analisados, apesar de se referirem a um período de 7 anos e do Estado de maior Produção, não foi tratada a totalidade da produção de soja no Brasil, pelo que não se pode realizar generalizações dos resultados, apesar de sugerir importantes indicativos do comportamento anti-sticky.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se a ampliação do período analisado e a análise das demais regiões produtoras de soja. Adicionalmente, outros estudos podem ser realizados para outras commodities a fim de verificar se o comportamento seria específico por cultura, o que poderia explicar melhor, os

resultados relatados nesse estudo.

REFERÊNCIAS

- ANDERSON, M. C.; BANKER, R. D.; JANAKIRAMAN, S. N. **Are selling, general, and administrative costs “sticky”?** Journal of Accounting Research, v. 41, n. 1, p. 47-63, 2003. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1475-679X.00095/abstract>>. Acesso em: 05 abr. 2016.
- ANDRADE, F. T. de; CASTRO JÚNIOR, L. G. de; COSTA, C. H. G. **Avaliação da cafeicultura pela abordagem do custeio variável em propriedades nas principais regiões produtoras do Brasil.** Organizações Rurais & Agroindustriais, v. 14, n. 3, p. 356-366, 2012. Disponível em: <<http://revista.dae.ufba.br/index.php/ora/article/view/570/379>>. Acesso em: 05 abr. 2016.
- APROSOJA. Disponível em: <<http://www.aprosoja.com.br/soja-e-milho/historico-cotacao/preco-soja-disponivel>>. Acesso em: 10 mai. 2017.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006
- BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Estatísticas e dados básicos de economia agrícola.** Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/Pasta%20de%20Dezembro%20-%202015.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2016.
- _____. **Soja.** Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/vegetal/culturas/soja>>. Acesso em: 05 abr. 2016.
- CARMO, C. R. S.; CUNHA, P. do P.; XAVIER, L. V. **Evidências de comportamento assimétrico de custos na indústria brasileira.** Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade, v. 3, n. 6, p. 18-30, 2015. Disponível em: <<http://fucamp.edu.br/editora/index.php/racg/article/view/551/404>>. Acesso em: 05 abr. 2016.
- CONAB. Disponível em: <http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/16_01_29_16_50_19_revista-janeiro-internet.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2016.
- DALFOVO, M. S.; LANA, R. A.; SILVEIRA, A. **Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico.** Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, v. 2, n. 3, p. 1-13, 2008. Disponível em: <<http://rica.unibes.com.br/index.php/rica/article/viewArticle/243>>. Acesso em: 31 ago. 2016.
- DALL'AGNOL, A. **The impact of soybeans on the brazilian economy.** In: Technical information for agriculture. São Paulo: Máquinas Agrícolas Jacto, 2000.
- EMBRAPA. **A Embrapa soja no contexto do desenvolvimento da soja no Brasil – histórico e contribuições.** Disponível em: <<http://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/142568/1/Livro-EmbrapaSoja-desenvolvimento-BR-OL.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2016.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- HAIR JR., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados.** 6. ed. Tradução de Adonai Schlup Sant'Anna. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- IBGE. Disponível em: <<http://ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/lspa/default.shtml>>. Acesso em: 11 abr. 2016.

- LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MALHOTRA, K. N. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada.** Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MEDEIROS, O. R. de; COSTA, P. de S.; SILVA, C. A. T. **Testes empíricos sobre o comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileiras.** Revista Contabilidade & Finanças, v. 16, n. 38, p. 47-56, 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772005000200005&script=sci_arttext&tlang=es>. Acesso em: 05 abr. 2016.
- RICHARTZ, F.; BORGERT, A. **Fatores explicativos para o comportamento assimétrico dos custos das empresas listadas na BM&FBOVESPA.** In: Congresso Brasileiro de Custos, XXIII., 2016, Porto de Galinhas. Anais... Porto de Galinhas: CBC, 2016.
- SANTOS, C. K. S.; FERREIRA, M. A.; TAVARES, M. **Um estudo sobre a assimetria entre as receitas e os custos na cultura de soja no Estado do Paraná.** In: Congresso Brasileiro de Custos, XX., 2013, Uberlândia. Anais... Uberlândia: CBC, 2013.
- SILVA, A. C. da; LIMA, E. P C. de; BATISTA, H. R. **A importância da soja para o agronegócio brasileiro: uma análise sob o enfoque da produção, emprego e exportação.** Encontro de Economia Catarinense, V., 2011, Florianópolis. Anais... Florianópolis: EEC, 2011.
- SILVEIRA, C.; MENDES NETO, E. B. **O Comportamento dos custos na cultura do café arábica no Brasil.** In: Congresso Brasileiro de Custos, XX., 2013, Uberlândia. Anais... Uberlândia: CBC, 2013.
- VALLE, F.; ALOE, A. **Contabilidade agrícola.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 1981.
- WEISS, D. **Cost behavior and analysts' earnings forecasts.** The accounting review, v. 85, n. 4, p. 1441-1471, 2010.

UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO: UM ESTUDO EM EMPRESA CALÇADISTA DA SERRA GAÚCHA

Estevo Mateus Olesiak

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
(UNISINOS)

São Leopoldo - RS

estevo@agcorporativa.com.br

Vanessa Heckler Marquesini

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
(UNISINOS)

São Leopoldo - RS

nessa_heckler@hotmail.com

Juliane de Castilhos Spanholi

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
(UNISINOS)

São Leopoldo - RS

juliane_spanholi@hotmail.com

Marcos Antonio de Souza

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
(UNISINOS)

São Leopoldo - RS

souza.marcosas@gmail.com

Débora Gomes Machado

Universidade Federal do Rio Grande (FURG)

Porto Alegre - RS

debora_furg@yahoo.com.br

a contabilidade de custos, tem sido reconhecida como importante geradora de informações para a tomada de decisão. Diante de tal realidade, o objetivo desse estudo é analisar a aderência da gestão de empresas calçadistas da serra gaúcha ao que prescreve a literatura em relação aos métodos de custeio. Este estudo, realizado no 2º trimestre de 2016, está circunscrito aos métodos de custeio variável, direto e teoria das restrições, dada a relação deles com a geração de informações gerenciais. Trata-se de um estudo de caso único, de natureza descritiva e qualitativa, cujos dados foram coletados por meio de entrevista com gestores da empresa, análise documental e observações *in loco*. Os principais achados evidenciam que há um distanciamento entre o propósito específico de cada método e a prática empresarial, devido a empresa utilizar parcialmente os métodos de custeio gerenciais, predominando o custeio por absorção, enquanto que os métodos mais recomendados no âmbito da gestão de custos são o custeio variável, direto e a teoria das restrições.

PALAVRAS-CHAVE: Custeio variável. Custeio direto. Teoria das restrições. Gestão de custos.

ABSTRACT: The management of the footwear industry, as well as other sectors, must be prepared to face the frequent changes in its sphere of action. The management accounting,

RESUMO: A gestão da indústria calçadista, assim como dos demais setores, precisa estar preparada para enfrentar as frequentes mudanças na sua esfera de atuação. A contabilidade de gestão, e mais especificamente

and more specifically the cost accounting, has been recognized as an important generator of information for decision making. Faced with this reality, the objective of this study is to analyze the compliance management footwear company's Serra Gaúcha to prescribing the literature regarding the costing methods. This study, conducted in second half of 2016, is limited to variable costing methods, direct and theory of constraints, given their relation with management information. This is a case study, descriptive and qualitative nature, whose data collected through interviews with company managers, document analysis and observations. The main findings show that there is a gap between the prescribing literature and business practice, because the company partially use the management costing methods, predominantly the absorption costing.

KEYWORDS: Cost variable. Direct Funding. Theory of Constraints. Costs Management.

1 | INTRODUÇÃO

A maior complexidade do ambiente empresarial, dadas as características de um mercado globalizado, de elevada competitividade e concorrência acirrada, trouxe maiores necessidades e exigências quanto à gestão de empresas. A informação passou a ter mais relevância, sendo considerada, gerencialmente, um fator de sucesso. Isto é, o processo de geração de informações gerenciais precisa ser capaz de atender as demandas informacionais da empresa que viabilizem a manutenção da competitividade no novo ambiente. Neste cenário, o controle de custos torna-se essencial, sendo implementado por meio das informações produzidas pela contabilidade de gestão (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003).

Segundo os autores, para assegurar o cumprimento de sua missão informativa, a contabilidade de gestão necessita de instrumentos que permitam alcançar a eficácia na gestão das organizações. Nesse sentido, a contabilidade de custos contribui com a gestão via fornecimento de informações que viabilizem aos seus usuários tomarem as melhores decisões. A atividade básica da contabilidade de custos, a partir da qual decorrem as suas principais contribuições, é a mensuração dos custos incorridos pelas operações, e faz isso mediante o uso de métodos de custeio (PINZAN, 2013).

É reconhecido pela literatura que cada método de custeio possui características e propósitos específicos. A partir daí, entende-se que não há um método melhor que outro. O que vai definir qual método gera a informação desejada da melhor forma possível é justamente o tipo e finalidade dessa informação. No âmbito da gestão de custos, os métodos mais recomendados pela literatura compreendem o método de custeio variável, o direto e a teoria das restrições (RAHMAN, 1998; MENA *et al.*, 2002; WATSON; BLACKSTONE; GARDINER, 2007; MUNARETTO; DIEDRICH, 2007; FISHER; KRUMWIEDE, 2012).

Diante deste contexto, este estudo tem como objetivo analisar a aderência da gestão de empresas calçadistas da serra gaúcha ao que prescreve a literatura em

relação aos métodos de custeio. O estudo está circunscrito aos métodos de custeio variável, custeio direto e a teoria das restrições, dada a relação deles com a geração de informações gerenciais. A escolha da empresa decorre da relevância econômica e social do setor calçadista, além da sua forte exposição a uma agressiva concorrência global.

A relevância do estudo está em abordar a utilização da gestão de custos, mediante os métodos de custeio. Essa gestão de custos é considerada relevante pela literatura para gerar informações para a tomada de decisões, visando a conquista e manutenção da competitividade pelas empresas, dadas as condições de um mercado altamente competitivo e concorrência acirrada. Estudos como os desenvolvidos por Souza, Lisboa e Rocha (2003), Zuccolotto e Colodeti Filho (2007), Pinzan (2013), Zanievicz *et al.*, (2013), reafirmam tal relevância.

A contribuição do estudo está em propiciar a discussão da prática de gestão de custos, tendo em vista sua realização em um ambiente de trabalho real. Assim, esse estudo possibilita verificar a adesão que as empresas atribuem às teorias desenvolvidas sobre o tema, buscando aprimorar a teoria e prática. Além disso, contribui ao gerar informações que podem ser comparadas com outras pesquisas.

Além desta seção introdutória, está apresentado na próxima, a revisão de literatura que dá suporte ao estudo, especificamente sobre os métodos de custeio com filosofia alicerçada nos custos variáveis. Na sequência aborda-se o delineamento metodológico, a análise dos resultados e, por fim, se apresentam as considerações finais.

2 | GESTÃO DE CUSTOS E MÉTODOS DE CUSTEIO

A contabilidade de gestão busca evoluir no sentido de apresentar práticas vistas como adequadas e necessárias à composição do conjunto de informações de que os tomadores de decisão necessitam na condução competitiva das empresas (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003). Isso por que as empresas necessitam se posicionar frente a possíveis mudanças no ambiente em que estão inseridas, com o objetivo de se diferenciar perante os concorrentes. Isso pode ser feito através da intensificação de seus controles de custos para alcançar a rentabilidade desejada (ZUCCOLOTTO; COLODETI FILHO, 2007).

Nesse contexto, a contabilidade de gestão implica na coleção e análise de informações sobre as estruturas de custos e mercados de produtos da empresa e de seus concorrentes (HEINEN; HOFFJAN, 2005). Para isso, se utilizam dos métodos de custeio que são o modo como uma empresa apropria seus custos aos produtos/serviços (GONÇALVES *et al.*, 2014).

Os métodos de custeio auxiliam no gerenciamento dos custos, sendo uma ferramenta para o processo de gestão. Ao longo do tempo, esses métodos vêm

apresentando um crescimento na sua capacidade de gerar informação, os quais a partir do século XX, se tornaram mais diversificados para atender novas necessidades, como o aumento da complexidade da gestão das organizações e dos avanços tecnológicos (ZANIEVICZ *et al.*, 2013) e a utilização dos mesmos para tomada de decisões estratégicas (TSIFORA; CHATZOGLOU, 2016). Os sistemas específicos para custeio da produção foram criados após a Revolução Industrial, com o aumento significativo das indústrias (BEUREN, 1993).

Não se pode afirmar qual é o melhor método de custeio, pois cada um possui características próprias e atende a diferentes necessidades. Dessa forma, cada organização deve considerar os custos e benefícios ao adotar um ou mais sistemas de custeio de forma a auxiliar em seus controles (FISCHER; KRUMWIEDE, 2012; MUNARETTO; DIEDRICH, 2007). Nenhum dos métodos pode resolver todos os problemas relacionados a custos, mas eles oferecem diferentes informações para diferentes necessidades de decisões (MENA *et al.*, 2002). Os gestores, estando de posse das informações geradas pelos métodos, decidem que ações tomar (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012), sendo que para decisões voltadas à gestão da empresa, o uso do método de custeio variável, custeio direto e teoria das restrições são indicados.

2.1 Método de Custeio Variável

No método de custeio variável são considerados somente custos e despesas variáveis, sendo os custos e despesas fixos levados diretamente ao resultado do período (VARTANIAN, 2000). Esse método surgiu como alternativa ao custeio por absorção, que só contempla os custos ocorridos durante a produção, incluindo em seu cálculo tanto custos fixos quanto variáveis. Em função disso, torna-se insuficiente para tomada de decisão por não considerar outros custos diretamente ligados ao produto, como os custos com vendas, distribuição, pesquisas (FISCHER; KRUMWIEDE, 2012) e por utilizar o rateio de forma arbitrária para os custos fixos, pois estes não têm uma ligação direta com os produtos e independem do volume de produção, podendo aumentar ou diminuir a rentabilidade de um item (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004).

De acordo com Mena *et al.* (2002) as práticas tradicionais como o custeio por absorção eram adequadas enquanto que as organizações trabalhavam com pequenas variedades de produtos e processos simples. Porém, no final do século XX os custos indiretos passaram a ser representativos dentro das organizações trazendo a necessidade de considerá-los também na tomada de decisão (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012; TSIFORA; CHATZOGLOU, 2016).

De acordo com Leone e Leone (2010) e Mena *et al.* (2002) o método de custeio variável possui vantagens e desvantagens em relação aos demais métodos de custeio. Apresenta a vantagem de melhor suportar à administração na tomada de decisão, auxiliando na verificação de quais produtos, linhas de produção e departamentos

são mais lucrativos; e o cálculo resulta na margem de contribuição que auxilia em decisões de negociação de preços, pois apresenta o quanto cada unidade contribui para a empresa. Por outro lado, possui as desvantagens de as informações produzidas auxiliarem nas análises de curto prazo, porém para o longo prazo necessitam de maiores análises, como a apropriação dos custos fixos, para mensurar o custo total de um objeto; e a separação de custos e despesas em fixos e variáveis também pode ser trabalhosa, devendo ser avaliado o seu custo-benefício. O método de custeio variável é evidenciado na Figura 1.

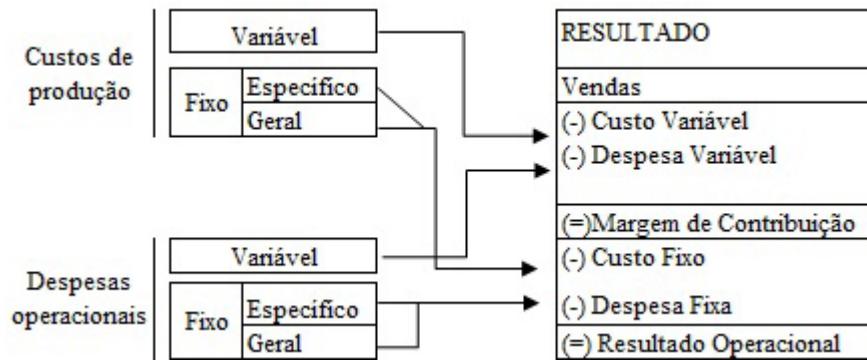


Figura 1: Custo Variável

Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009)

Ao descontar das receitas de vendas os custos e despesas variáveis, tem-se como resultado a margem de contribuição, que em unidades de produção, é o valor que cada unidade traz de sobra entre a sua receita e os custos ocorridos em sua produção. A margem de contribuição informa qual é o custo do produto e o quanto sobra para contribuir com o pagamento dos custos fixos, possibilitando ao gestor um planejamento do quanto produzir para obter o retorno esperado (MUNARETTO; DIEDRICH, 2007).

Através de seu cálculo é possível fazer a análise de custo-volume-lucro (CVL) para auxiliar na avaliação de resultados quanto a metas estabelecidas (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Nesta análise são avaliados padrões de evolução dos custos possibilitando uma previsão de custos que pode ser usada para análise do desempenho e tomada de decisão (BUSAN; DINA, 2009).

Essa análise pode ser útil desde que tais pressupostos ocorram: as alterações nos custos e receitas ocorrem somente devido a variação no volume de produção; os custos possam ser separados em fixos e variáveis; os crescimentos nas receitas e custos aumentem na proporção do volume de produção; são conhecidos e constantes os preços de venda, custo variável unitário e os custos fixos; a análise se refere a um único produto; as receitas e despesas podem ser comparadas sem considerar o valor do dinheiro no tempo (BUSAN; DINA, 2009). Yuan (2009) concorda que a análise CVL é uma ferramenta útil, mas afirma que o cálculo tradicional ignora o risco e incerteza das operações, propondo um modelo que traz resultados com diferentes cenários, auxiliando os gestores na tomada de decisão.

Com base na margem de contribuição os gestores também podem calcular o ponto de equilíbrio que é quando as receitas totais se igualam aos custos totais (BUSAN; DINA, 2009). Dessa forma, o ponto de equilíbrio auxilia na análise da produção do período, apontando o quanto se deseja obter de lucro, para indicar a quantidade que se deve produzir e vender para obter tal lucro (MUNARETTO; DIEDRICH, 2007). Outra análise é a margem de segurança operacional, que de acordo com Leone e Leone (2010) é o que a empresa produz ou comercializa a mais do que a quantidade no ponto de equilíbrio; e a análise do grau de alavancagem operacional, que mede o quanto uma variação nas vendas afetará o lucro.

Como visto, esse método não considera a totalidade dos custos dos produtos. Ele considera todos os custos variáveis, porém existem custos não variáveis que são específicos do produto, e também são importantes na composição do custo para tomada de decisão. O custeio direto procura solucionar isso.

2.2 Método de Custeio Direto

O custeio variável e o custeio direto possuem muitas semelhanças e na literatura muitos autores consideram o mesmo método, no entanto, possuem algumas diferenças (VARTANIAN, 2000). De acordo com Souza e Diehl (2009), ao considerar a existência de custos e despesas fixos diretos que podem ser diretamente apropriados a uma linha de produção, a margem de contribuição deixa de apresentar o ganho real de um produto, ou o que perderá com a eliminação do mesmo. A partir disso surge o Custeio Direto.

Nesse método são alocados aos produtos parte dos custos e despesas fixas de fabricação. Esses passam por um processo de análise para identificação de sua relação com o produto (separação de custos e despesas fixos diretos e indiretos). Com a departamentalização pode-se alocar os custos fixos diretamente ligados a produção, desde que sejam primários (que não venham de outros rateios) (IUDÍCIBUS, 1998) como por exemplo a depreciação de uma máquina (VARTANIAN, 2000). O método de custeio direto é evidenciado na Figura 2.

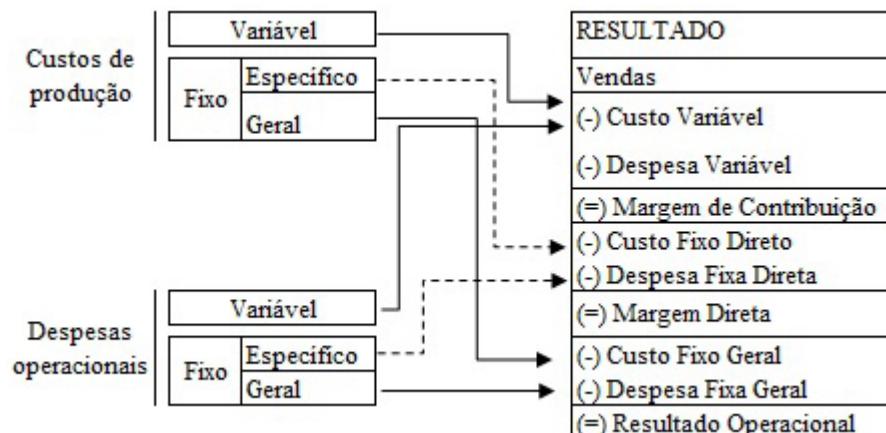


Figura 2: Custeio Direto

Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009)

De acordo com Collatto e Reginato (2005), a margem de contribuição apresenta o quanto cada produto contribui para cobrir os custos e despesas fixas, enquanto que a margem direta contribui para análise do quanto cada produto contribui para a cobertura dos custos e despesas fixas gerais, que são aqueles que não dependem da quantidade produzida. Este método apresenta-se vantajoso por proporcionar uma informação precisa e mais adequada para tomada de decisão, auxiliando na escolha de novos produtos ou eliminação de linhas de produção, por apresentar seu valor real (SOUZA; DIEHL, 2009).

De forma geral, a margem de contribuição é utilizada para a análise dos custos da empresa, sendo utilizada não apenas pelo método de custeio variável, mas também pelo método de custeio direto. Além de ser utilizada por outros métodos é utilizada também por instrumentos gerenciais, como a teoria das restrições, a qual utiliza a base conceitual do custeio variável, com ênfase na margem de contribuição por fator limitativo, para gerenciar os custos e otimizar os resultados da empresa (KEE; SCHMIDT, 2000).

2.3 Teoria das Restrições ou *Theory of Constraints* (TOC)

Dentre as ferramentas gerenciais utilizadas pelas organizações, encontra-se a Teoria das Restrições (TOC) que é uma filosofia de gerenciamento empresarial (WATSON; BLACKSTONE; GARDINER, 2007) e foi desenvolvida pelo físico israelense Eliyahu Goldratt, no final dos anos de 70 (GOLDRATT; COX, 1997; IFANDOUDAS; GURD, 2010). A TOC oferece uma alternativa para trabalhar processos, buscando maximizar a produtividade e promover a contínua otimização do desempenho para qualquer organização que tenha meta definida, por intermédio de ações gerenciais em elementos restritivos (RAHMAN, 1998; COGAN, 2005; WATSON; BLACKSTONE; GARDINER, 2007).

Conforme Luebbe e Finch (1992) a TOC considera que toda empresa é um sistema que objetiva gerar riqueza de forma contínua, e uma restrição é qualquer fator que limite o sistema de atingir sua meta. Sendo assim, todo sistema tem pelo menos uma restrição ou fator limitante, que deve ser gerenciado. Rahman (2002) destaca que a implantação sistêmica e contínua de melhorias moverá as restrições de dentro da organização para o mercado. Ou seja, o mercado tende a ser a restrição predominante ao longo do tempo.

O raciocínio desenvolvido pela TOC é chamado *Throughput Accounting* (Contabilidade de Ganhos) e consiste na utilização de um conjunto de medidas de desempenho, que compreende o ganho, o inventário e despesa operacional (COLLATTO; REGINATO, 2005; PONTE; RICCIO; LUSTOSA, 2007). Ganho é a geração de dinheiro mediante as vendas, ou seja, aquilo que é produzido e não é vendido não gera ganho. Inventário é todo o dinheiro que a organização investe na aquisição de coisas que pretende vender. Despesa Operacional é todo o dinheiro que a organização gasta para transformar o inventário em ganho (GOLDRATT; COX, 1997).

Para o cálculo do ganho se utiliza o valor líquido de venda (sem impostos e comissões) diminuído do custo das matérias-primas, numa unidade de tempo. O inventário é mensurado pelo valor de aquisição, seja composto por matéria-prima, máquinas e instalações. Tanto para o cálculo do ganho quanto do inventário não são considerados os valores de mão de obra direta, pois não é considerada como um custo totalmente variável, e sim, como despesa operacional (GOLDRATT; COX, 1997).

Como custo totalmente variável considera-se o que varia quando uma nova unidade de produto é fabricada, em geral só é computada a matéria-prima (COLLATTO; REGINATO, 2005). Noreen, Smith e Mackey (1996) ressaltam que os custos totalmente variáveis são apenas a matéria-prima e a embalagem, que são alocadas aos produtos de acordo com o recurso restritivo de produção, os demais gastos são considerados fixos. O cálculo da despesa operacional compreende a mão-de-obra direta, pagamento de salários de toda a mão-de-obra indireta e administrativa, e todos os outros gastos incorridos, independente da realização das vendas (GOLDRATT; COX, 1997).

Essas três medidas relacionadas entre si, possibilitam avaliar o impacto nas decisões da empresa. O objetivo deve ser aumentar o ganho e o retorno do investimento e diminuir as despesas operacionais (COLLATTO; REGINATO, 2005). Para ilustrar o fluxo da informação baseado na TOC, apresenta-se a Figura 3.

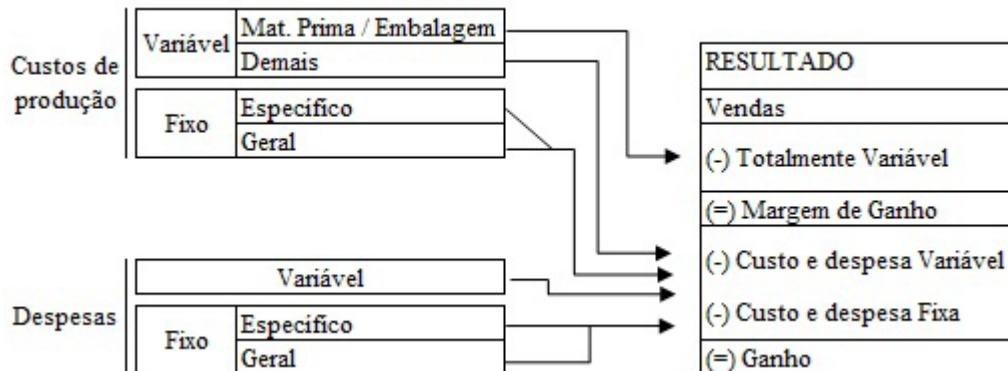


Figura 3: Teoria das Restrições

Fonte: Elaborado a partir de Noreen, Smith e Mackey (1996)

A proposta da TOC para a tomada de decisão enfoca em ganhos, rejeitando a determinação de custos. Além disso, rejeita os rateios e direcionadores dos custos fixos, afirmando não ser possível distribuí-los corretamente, assim, não precisa-se dos custos para definir preços, logo, os preços são definidos pelo mercado. Dessa forma, se elencam três prioridades: (a) maximização do ganho; (b) redução do inventário; (c) redução das despesas operacionais (KRISHNAN; MISTRY; NARAYANAN, 2012).

De acordo com a TOC, quando existe um recurso restritivo, pode ser calculado o ganho por unidade do fator de restrição para se determinar o *mix* de produtos mais apropriado. Esse ganho por unidade é a mesma margem de contribuição por unidade de fator limitante (LUEBBE; FINCH, 1992; KEE; SCHMIDT, 2000).

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para o alcance dos objetivos propostos realizou-se um estudo de caso em uma empresa calçadista da serra gaúcha, seguindo o protocolo previamente elaborado para a condução desse estudo. Esse protocolo proporcionou desenvolver a pesquisa com maior segurança e controle sobre: (a) objetivos da pesquisa; (b) caracterização da unidade de análise; (c) dados dos entrevistados (d) procedimentos de pré-teste; (e) roteiro de entrevistas; (f) procedimentos de análise documental; (g) observações *in loco*; (h) plano de análise de dados (YIN, 2015).

O presente estudo teve caráter qualitativo, uma vez que os dados coletados foram analisados e interpretados sem quantificá-los; e descritivo, pois os dados, os problemas, os fatos relacionados aos métodos de custeio que já ocorre na empresa foram relatados, comentados, questionados, buscando verificar e explicar problemas, fatos ou fenômenos reais. (MICHEL, 2009; GIL, 2010).

A coleta de dados foi realizada por meio das técnicas de entrevistas, análise documental e observações *in loco*, visto que Yin (2015) afirma que um bom estudo de caso se baseia em múltiplas fontes de evidência. Por meio das entrevistas, se buscou obter informações a respeito dos métodos de custeio utilizados, mediante uma conversação de natureza profissional. Essa é a técnica apropriada e mais usada na realização da pesquisa de estudo de caso, pois conduz o entrevistado a responder um roteiro de perguntas essenciais para o entendimento dos processos empresariais (DIEHL; TATIM, 2004; YIN, 2015).

As entrevistas foram conduzidas de maneira semiestruturada, ou seja, com questões previamente formuladas com a liberdade de discutir assuntos inesperados que surgirem. Essas questões foram adaptadas de Pinzan (2013) e foram previamente testadas em uma empresa do mesmo segmento, buscando identificar falhas, ambiguidades e falta de objetividade nas perguntas. O pré-teste contribuiu na elaboração do roteiro final, de maneira que algumas questões foram modificadas para melhor compreensão do entrevistado ou até mesmo excluídas, quando se verificou que seria respondida em outra questão.

A aplicação das entrevistas foi realizada na própria empresa, no mês de junho de 2016, com o diretor (sócio administrador), o supervisor de custos e o *controller*, com duração entre 30 e 50 minutos. Os entrevistados foram escolhidos em função do conhecimento que possuem do sistema de controle de custos atual da empresa. As entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas para a análise dos resultados.

Ao visar corroborar e aumentar a evidência de outras fontes se utilizou a informação documental. Para tanto, foram utilizados documentos administrativos e relatórios internos da empresa que continham informações sobre os métodos de custeio utilizados e sobre o seu histórico. Outra fonte de evidência utilizada nessa pesquisa foram as observações, visto que o estudo se caracterizou por ocorrer no contexto de mundo real de caso. As observações incluíram os processos de trabalho

na fábrica, bem como observação menos formal realizada na ocasião das entrevistas (YIN, 2015).

A etapa de análise de dados consistiu em examinar e classificar os dados coletados nas visitas, análise documental e observação. Primeiramente, efetuou-se a análise das respostas recebidas durante as entrevistas e também dos registros efetuados durante as visitas na empresa. Posteriormente, fez-se a análise dos documentos observados, com o objetivo de descrever características consideradas importantes e necessárias para alcançar o objetivo de pesquisa apresentada no trabalho. Dessa forma, é possível apresentar os resultados obtidos e as conclusões acerca do tema.

O procedimento adotado de estudo de caso é frequentemente discutido a respeito de sua validade, visto que não é possível fazer generalizações mediante seus resultados. Quanto a condução das entrevistas, também podem ser encontradas algumas fragilidades, como o viés causado na interpretação das entrevistas devido a empresa não adotar nomenclaturas de acordo com a literatura e, por isso, a classificação dos métodos de custeio pelos autores pode ter sido prejudicada (GIL, 2010).

4 | ANÁLISE DOS RESULTADOS

A gestão da indústria calçadista, como outros ramos de atividade, necessita estar constantemente preparada para enfrentar mudanças no ambiente em que estão inseridas. De acordo com o relatório anual de 2015 da Associação Brasileira das Indústrias de Calçados, apesar do ano não ter sido bom, a expertise do setor ajudou a amenizar os efeitos da crise.

A indústria calçadista brasileira produziu nesse ano, 877 milhões de calçados, exportou 124 milhões de pares e gerou US\$ 960,4 milhões com as exportações que foram destinadas para 157 países. O atual parque calçadista brasileiro é formado por aproximadamente 7,9 mil empresas e gera diretamente mais de 280 mil postos de trabalho. As expectativas para 2016 não são as melhores. Nos dois primeiros meses do ano o varejo de calçados caiu 12% e as exportações caíram 6% (ABICALÇADOS, 2016).

A empresa calçadista em estudo destaca-se por possuir expertise em calçados vulcanizados. Essa empresa, aqui denominada ABC Ltda., possui cinco unidades, sendo que a matriz iniciou suas atividades em 1998 com a fabricação de calçados, localizando-se juntamente com uma das filiais na região da serra do estado do Rio Grande do Sul, e as demais unidades localizam-se no estado do Ceará.

Com uma extensa linha de produtos, a maior parte de sua produção é de marcas licenciadas, mas também possui marcas próprias. Os principais processos produtivos envolvem desde a pesquisa e desenvolvimento de calçados, transformação de matéria prima, corte, montagem, acabamento, embalagem e expedição. Inclui-se na transformação da matéria prima a confecção do solado. O processo de costura

é terceirizado, visto que de acordo com o diretor “*incluir esse processo dentro da empresa demandaria muito espaço, não seria viável*”.

Atualmente a matriz e demais unidades empregam aproximadamente 2.000 funcionários diretos e produzem 14.000 mil pares de tênis e 22.000 pares de chinelos por dia. O faturamento mensal fica entre 25 e 30 milhões.

Os controles e acompanhamentos de custos são realizados por cinco profissionais, sendo um encarregado do setor, denominado supervisor de custos e mais quatro auxiliares. Conforme o diretor “*esses controles são feitos diariamente, considerando o projeto do produto, onde se controla desde a entrada da matéria prima até o despacho para o lojista*”. A partir disso, as informações são analisadas pelo controller. Todo o processo é monitorado pelo diretor. Diante disso, configurou-se o perfil dos entrevistados conforme Quadro 1.

Cargos ocupados	Tempo no cargo	Tempo na empresa	Tempo no segmento
Diretor (sócio administrador)	18 anos	18 anos	29 anos
Supervisor de custos	6 meses	3 anos	3 anos
Controller	18 anos	18 anos	38 anos

Quadro 1: Perfil dos entrevistados

Fonte: Dados da pesquisa

Todos os entrevistados conhecem o processo produtivo da empresa e os respectivos custos. Apenas o responsável pela controladoria sabia diferenciar os métodos de custeio envolvidos na pesquisa, conforme as nomenclaturas elencadas pela literatura. Os demais não identificaram com clareza as características de cada método, mas tinham conhecimento sobre os seus propósitos de uso.

4.1 Métodos de Custeio Adotados

Todas as informações referentes aos custos são mensuradas em um setor exclusivamente de custos. A partir disso, essas informações são fornecidas aos demais departamentos. Desde a sua constituição, a empresa já sentia a necessidade de controlar seus custos para fins gerenciais, pois o diretor já possuía experiência anterior nesse setor e sabia da importância destes controles para a continuidade da empresa, nas palavras do diretor “*sem o acompanhamento dos custos, não tem como gerenciar de forma segura a empresa*”. Ele acompanha a mensuração dos custos na empresa e justifica que atualmente o lojista está ficando com uma margem muito alta nos produtos e é a indústria que está tendo que se adequar para reduzir o custo.

A empresa utiliza um sistema eletrônico de controle de custos, mas também planilhas auxiliares para conferência. Esse sistema vem sendo aprimorado constantemente para acompanhar as variações do mercado, porém a forma de cálculo se mantém a mesma desde a sua constituição. Para determinar o custo de um produto

são feitas as fichas técnicas que são alimentadas automaticamente com os custos atualizados.

O gestor da controladoria explica que o controle dos custos não é feito para definir o preço de venda, mas sim a viabilidade de fabricar um produto, pois o preço já está definido pelo que o mercado está disposto a pagar. Então eles tiram a margem do lojista e em cima disso trabalham para reduzir seus custos de forma a possibilitar uma margem satisfatória. De acordo com esse gestor “*essa ferramenta serve para eu avaliar se o produto é viável e se não for viável, o quanto que tenho que trabalhar em cima do produto para reduzir o custo*”.

A empresa separa os gastos entre custos de produção e despesas de venda. Os custos de produção são os custos de materiais, a mão de obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação. Para controle gerencial esses custos e despesas são estruturados conforme Quadro 2 e apropriados de acordo com o Quadro 3:

Custos e Despesas	%	Custos	%
Custos Variáveis	25	Matéria prima	52,5
Custos e Despesas Fixas	18	Mão de Obra Direta	33
Despesas Variáveis	57	Custos Indiretos de Produção	14,5

Quadro 2: Estrutura de custos e despesas

Fonte: Dados da pesquisa

Custo	O que compõe
Materiais	Matéria prima, embalagem, material auxiliar
Mão de obra direta	Salários e encargos de funcionários que trabalham na produção e terceirizados
Mão de obra indireta	Salários de chefes de produção, setores diretamente ligados a produção (compras, armazenagem).
Gastos gerais de fabricação	Energia elétrica, depreciação, demais gastos com pessoal (transporte, alimentação)

Quadro 3: Controle de custos de produção

Fonte: Dados da pesquisa

As despesas de vendas são calculadas através de índices, contendo os custos financeiros (prazo da venda), os *royalties* (conforme contratos por produto), comissões de representantes (por produto), custos de cobrança, inadimplência (índice), fretes (média dos embarques), impostos, despesas administrativas, custos de desenvolvimento do produto (índices por marcas), custos com feiras, lançamentos de coleção.

Para alguns propósitos a empresa procura apropriar diretamente ao produto tudo que tiver mais relevância, como a matéria prima e salários, que são os custos mais representativos. Os demais custos são apropriados em forma de rateios. O responsável pela controladoria diz que: “*no caso dos calçados a gente abre os custos de acordo com a relevância deles*”. Por exemplo a depreciação não é separada por produto, pois os

equipamentos são muito similares e todos produtos passam pelos mesmos processos. Mas ele confirma que se fosse uma empresa que tivesse um equipamento específico para só um tipo de produto daí sim teria que fazer essa apropriação específica.

4.1.1 Custeio por Absorção

Mesmo não sendo objetivo deste estudo analisar a presença do custeio por absorção é relevante evidenciar a presença deste na empresa em estudo, pois o mesmo é utilizado para fins de gestão. O método é utilizado, mesmo com a presença de uma grande variedade de produtos e projetos, contradizendo assim o que Mena *et al.* (2002) defende.

Através do custeio por absorção o diretor acompanha a margem geral de lucro, a qual ele possui em percentuais como indicadores de lucratividade e base para gestão. Indagado o diretor disse que “*todos os custos são considerados, [...] para eu vender o produto eu tenho que fazer o custo geral da empresa, energia elétrica, consumo de água, mão de obra, tudo, entra tudo no custo*”, contradizendo o que defende Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012); Tsifora e Chatzoglou (2016). O controller também defende que: “*tudo que se paga, se cobra. Cabe ao setor de custos definir a margem mais precisa e mais justa, não cobrar de mais, mas não perder dinheiro também*”. Justifica-se este método pelo fato de os custos mais representativos na empresa serem a matéria prima e a mão de obra direta, sendo estes apropriados diretamente ao produto conforme seu consumo. Os demais custos, que não são tão relevantes são rateados para todos os produtos, devido a empresa alegar que todos os produtos passam por etapas semelhantes dentro do processo produtivo, não sendo necessário distinguir o custo específico de cada produto.

A principal finalidade da utilização do método de custeio por absorção é como base para formação do preço de venda através do *Markup*. O diretor defende a utilização justificando que “é preciso pensar na empresa a médio e longo prazo, inclusive o preço de venda é formado para no mínimo um semestre, pois não consigo alterar preço de venda no meio da coleção, só quando troca a coleção”. Os demais entrevistados referendam a utilização do método de custeio por absorção, mas também evidenciam a presença dos demais métodos.

4.1.2 Custeio Variável

O acompanhamento do ponto de equilíbrio não é realizado, como apresentado por Busan e Dina (2009), e defendida por Munaretto e Diedrich (2007); Leone e Leone (2010), pois segundo o diretor “*os produtos possuem margens diferentes e volumes de vendas incertos, pode-se no início do mês fabricar só produtos com margem menor, e no final do mês aqueles com margem maior, assim não acho interessante esse tipo de acompanhamento, prefiro trabalhar com o planejamento da empresa*

O diretor evidenciou ainda que há um acompanhamento superficial por faturamento. Por outro lado, o supervisor de custos entrevistado evidenciou que nas planilhas de acompanhamento de custos há informações de ponto de equilíbrio como uma informação a mais para a empresa, porém não é utilizada com frequência, pois os desperdícios não estão incluídos no cálculo e podem distorcer tal acompanhamento. De acordo com o responsável pela controladoria: “*calculamos o ponto de equilíbrio para termos uma tranquilidade de gerenciamento, mas não para reduzir o preço, promover o produto*”. Mas quando estão com tempo ocioso e precisam atingir a meta de produção, e surge uma proposta de fabricar um produto específico para uma loja que não é tão rentável, daí sim utilizam o ponto de equilíbrio para decidir se fabricam ele, pois ele ajudará a diluir o custo fixo.

Quanto a análise custo-volume-lucro, defendida por Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), o *controller* alega que antigamente quando a exportação estava em alta e se vendiam grandes volumes era feita essa análise, porém como agora a empresa trabalha com as vendas conforme o cliente precisa, então não fazem mais esta análise. Porém com os controles que a empresa tem, ela atenderia os pressupostos necessários para viabilizar esta análise de acordo com Busan e Dina (2009), podendo ser útil para tomada de decisão.

4.1.3 Custeio Direto

Evidente o cálculo do custeio direto na empresa apresentado por Souza e Diehl (2009), pois há o acompanhamento da margem direta para analisar a continuidade de produtos considerados estratégicos para o portfólio da empresa. Para decisões de terceirização a empresa considera o custeio direto e os insumos mais representativos são matéria prima e mão de obra direta. Eles optam por terceirizar totalmente alguns processos como a costura, alegando que a construção de um prédio não vale a pena, os custos de terceirizar são menores, sendo esta decisão também tomada com base no custeio direto, confirmando as concepções de Vartanian (2000); Collatto e Reginato (2005); Souza e Diehl (2009); Iudícius (1998).

O custeio direto é utilizado para decidir entre lançar um produto ou não. Eles consideram os custos variáveis mais relevantes (matéria prima e mão de obra direta industrial) e as principais despesas variáveis (representantes específicos de cada marca, *royalties* por marca, custos de desenvolvimento dos produtos, etc.). De acordo com o diretor “para começar a fabricar, no mínimo o custo tem que estar nivelado”.

4.1.4 Teoria Das Restrições

Sob o ponto de vista da TOC, o objetivo da empresa é maximizar os seus ganhos ao reduzir o gasto de despesa operacional para vender os produtos de seu inventário. A empresa em estudo trabalha com esse objetivo de redução de custos.

O diretor comentou que inicialmente se desfazia das sobras de matéria prima dos solados dos calçados, mas hoje as sobras são processadas e reaproveitadas, de forma a reduzir custo. Nas palavras do diretor “*no passado a gente colocava resina de borracha que sobrava na sola, a gente botava no lixo, hoje nós reaproveitamos ele 100%, transformamos em pó, e esse pó a gente adiciona junto com a composição da borracha 100%*”.

Quanto às restrições dos processos, o diretor comenta “*temos pessoas trabalhando, realizando um acompanhamento constante*”. No projeto do novo produto, quando são feitos os testes, são avaliados os possíveis gargalos de forma a corrigí-los antes de iniciar a produção. A produção não pode ficar bloqueada em uma operação. No entanto, se é observado que ainda há alguma restrição que pode ser corrigida de forma a gerar maiores ganhos, é feito o trabalho de identificar e corrigir.

No que se refere a *Throughput Accounting* (Contabilidade de Ganhos) tratada por Ponte, Riccio e Lustosa (2007), não foi identificada a utilização desta metodologia na empresa para fins de gestão, o retorno das indagações, bem como das análises documentais não evidenciaram ser considerado apenas matéria prima e material de embalagens como custos variáveis, proporcionando suporte para algum tipo de decisão, assim como apresentado por Noreen, Smith e Mackey (1996), e evidenciado na Figura 3.

Assim está evidenciado a presença da Teoria das Restrições na empresa em estudo não como método de custeio para fins de gestão, mas como filosofia com maior enfoque no processo produtivo, objetivando sempre a maximização dos resultados.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar a utilização dos métodos de custeio pelos gestores da empresa calçadista da Serra Gaúcha para a gestão. A análise compreendeu os métodos de custeio variável, direto e teoria das restrições, os quais exprimem relação com a geração de informações gerenciais, voltadas à gestão empresarial. A escolha da empresa decorreu da representatividade do setor calçadista da região, bem como a relevância econômica e social.

Os resultados permitiram identificar que a empresa em análise utiliza diferentes métodos de custeio, para diferentes finalidades, assim como foi visto em Mena *et al.* (2002) e Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012). Alguns são aplicados parcialmente. A prática mais presente na empresa é o custeio por absorção que é utilizado tanto para fins gerenciais quanto para fins fiscais, sendo que os demais são utilizados parcialmente.

O custeio por absorção é utilizado para acompanhar a lucratividade dos produtos e formar o preço de venda, mas para aceitar um pedido quando há tempo ocioso, o método de custeio variável destacou-se. Já em decisões de lançar um produto ou

de terceirizar atividades e de continuar com produtos estratégicos para o *portfólio* da empresa, é utilizado o custeio direto. A teoria das restrições não foi evidenciada na empresa como metodologia de ganhos, mas sim como uma filosofia de controle de gargalos.

Conclui-se que há ainda um distanciamento entre teoria desenvolvida e a prática empresarial. A utilização efetiva dos métodos de custeio pesquisados pela empresa indica um afastamento significativo, em relação ao conteúdo abordado na literatura sobre a necessidade e utilidade deles para gestão da empresa, considerando o mercado competitivo.

Quanto às limitações deste estudo, pode-se apontar a sua validade somente para a realidade da empresa analisada, o que prejudica a generalização dos resultados. Diante disso, sugere-se o desenvolvimento de estudos utilizando uma amostra mais ampla e com aplicação de pesquisas tipo *survey*. Trabalhos que incorporem dados empresariais mais representativos poderão trazer subsídios que validem, rejeitem ou pelos menos ajudem a melhor compreender os resultados de pesquisas como esta.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE CALÇADOS (ABICALÇADOS). **Relatório Anual 2015**. Novo Hamburgo, 2015. Disponível em: <<http://www.abicalcados.com.br/relatorioanual>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE CALÇADOS (ABICALÇADOS). **Informativo da Associação Brasileira das Indústrias de Calçados**. Novo Hamburgo, Maio, 2016. Disponível em: <<http://www.abicalcados.com.br/midia/informativo/arquivos/14624508231976.pdf>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

BEUREN, I. M. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 5, n. 1, p. 61-66, 1993.

BUSAN, G.; DINA, I. C. *Using cost-volume-profit analysis in decision making*. In: *Congresso da University Petrosani Economics. Anais...* Romênia, v. 9, n. 3, p.103-106, 2009.

COGAN, S. Teoria das restrições *versus* outros métodos de custeio: uma questão de curto e longo prazo. **Revista Universo Contábil**. v. 1, n. 3, p. 08-20, 2005.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M.; ROCHA, W. O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimento no desenvolvimento de novos produtos. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 1, n. 2, p. 33-41, 2004.

COLLATTO, D. C.; REGINATO, L. Método de custeio variável, custeio direto e teoria das restrições no contexto da gestão estratégica de custos: um estudo aplicado ao instituto de idiomas unilíngua. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005 Florianópolis. **Anais ...** Florianópolis: ABCustos, 2005.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São

Paulo: Prentice Hall, 2004.

FISHER, J. G.; KRUMWIEDE, K. *Product costing systems: finding the right approach*. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 23, n. 3, p. 43-51, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOLDRATT, E. M.; COX, J. **A meta**: um processo de melhoria contínua. Educator, 1997.

GONÇALVES, B. N.; CRUZ, V. L.; MORAIS, R. S.; MEIRELES, J. M. S.; BARBOSA JUNIOR, R. L.; PEIXOTO, E. P. A. Comparativo entre o custeio por absorção, custeio variável e o custeio abc em uma escola estadual. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21, 2014, Natal. **Anais...** Natal: Associação Brasileira de Custos, 2014.

HEINEN, K. C.; HOFFJAN, A. *The strategic relevance of competitor cost assessment: an empirical study regarding competitor accounting*. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 3, n. 1, p. 17-34, 2005.

IFANDOUDAS, P.; GURD, B. **Costing for decision-making in a theory of constraints environment**. JAMAR, v. 8, n. 1, p. 43-58, 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KEE, R.; SCHMIDT, C. *A comparative analysis of utilizing activity-based costing and the theory of constraints for making product-mix decisions*. **International Journal of Production Economics**, v. 63, n. 1, p. 1-17, 2000.

KRISHNAN, R.; MISTRY, J. J.; NARAYANAN, V. G. *A field study on the acceptance and use of a new accounting system*. **Journal of Management Accounting Research**, v. 24, n. 1, p. 103-133, 2012.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LUEBBE, R.; FINCH, B. *Theory of constraints and linear programming: a comparison*. **The International Journal of Production Research**, v. 30, n. 6, p. 1471-1478, 1992.

MENA, C.; WHICKER, L.; TEMPLAR, S.; BERNON, M. *Costing the supply chain*. **Manufacturing Engineer**, v. 81, n. 5, p. 225-228, 2002.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MUNARETTO, L. F.; DIEDRICH, M. Custo variável integrado ao custeio baseado em atividades: estudo de caso em indústria de embalagem para presentes. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 1, p. 70-86, 2007.

NOREEN, E. W.; SMITH, D.; MACKEY, J. T. **A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial**: um relatório independente. Educator, 1996.

PINZAN, A. F. **Métodos de custeio e seus propósitos de uso**: análise por meio de estudo de casos múltiplos. 2013. 136 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PONTE, V. M. R.; RICCIO, E. L.; LUSTOSA, P. R. B. Uma análise comparativa entre a “contabilidade de ganhos - throughput accounting” e o “método do custeio variável”. In: CONGRESSO DE CUSTOS, 7, 2007, São Paulo: FEA USP. **Anais...** São Paulo: ABCustos, 2007.

RAHMAN, S. *Theory of constraints: a review of the philosophy and its applications*. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 18, n. 4, p. 336-355, 1998.

RAHMAN, S. *The theory of constraints' thinking process approach to developing strategies in supply chains*. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 32, n. 10, p. 809-828, 2002.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.

TSIFORA, E.; CHATZOGLOU, P. D. *The evolution of costing during the period 1985-2015: Progress or inactivity?* **International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research**, v.9, n.2, p. 7-17, 2016.

VARTANIAN, G. H. **O Método de custeio pleno**: uma análise conceitual e empírica. 2000. 205 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

WATSON, K. J.; BLACKSTONE, J. H.; GARDINER, S. C. *The evolution of a management philosophy: The theory of constraints*. **Journal of Operations Management**, v. 25, n. 2, p. 387-402, 2007.

YUAN, F. *The use of a fuzzy logic-based system in cost-volume-profit analysis under uncertainty*. **Expert Systems with Applications**, v. 36, n. 2, p. 1155-1163, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ZANIEVICZ, M.; BEUREN, I. M.; SANTOS, P. S. A.; KLOEPPEL, N. R. *Costing methods: meta-analysis of articles presented in the Brazilian congress of costs over the 1994-2010 period*. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 49, p. 601-616, 2013.

ZUCCOLOTTO, R.; COLODETI FILHO, É. Gerenciamento de preços em empresas de pequeno porte por meio do custeio variável e do método de Monte Carlo. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 26, n. 3, p. 39-52, 2007.

GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO NO HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA E MATERNIDADE DE RONDONÓPOLIS – MT

José Ribeiro Viana Filho

Universidade Federal de Mato Grosso - Campus Universitário de Rondonópolis – Departamento de Ciências Contábeis – Rondonópolis Mato Grosso

Sofia Ines Niveiros Filho

Universidade Federal de Mato Grosso - Campus Universitário de Rondonópolis – Departamento de Ciências Contábeis – Rondonópolis Mato Grosso

Isis Augusta Araújo Pássari

Universidade Federal de Mato Grosso - Campus Universitário de Rondonópolis – Departamento de Ciências Contábeis – Rondonópolis Mato Grosso

sistema de custos no hospital Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis, no Estado de Mato Grosso, analisando a importância e contribuição para o processo decisório dos gestores. O sistema divide os centros de custos em: produtivos, auxiliares, administrativos e de terceiros, totalizando 95 centros de custos. O foco do trabalho foi nos centros de custos produtivos (24), onde foram apurados os custos dos mesmos e detalhados os custos totais unitários de 4 destes. O resultado apontou que o custo por paciente na UTI Adulto Geral totalizou R\$ 1.533,65; na UTI Neonatal de R\$ 934,48; na Ala C – Materno Infantil foi de R\$ 884,95 e o Centro Cirúrgico totalizou R\$ 491,77 por paciente. Recomenda-se acompanhar a implementação do sistema e a ampliação da pesquisa, agregando componentes.

PALAVRAS-CHAVE: Centro de Custos. Custos Hospitalares. Gestão de Custos. Hospitais.

ABSTRACT: The hospital complexity requires strategic and competent management in controlling and reducing costs. In this way, establishing a cost system is fundamental and necessary, not only for tax purposes, but, above all, for the decision-making process. The cost system is the collection, classification, and organization of data regarding the costs of services and products of the organization in order to transform such information into statistical and

standardized data reports. The implementation of a cost system in hospitals is a time-consuming process because of its complexity, since a hospital has multiple services and professionals acting simultaneously, in addition to a large volume of data that needs to be collected. In this work, the introduction of a cost system was presented at the Santa Casa de Misericórdia e Maternidade Hospital, in Rondonópolis, State of Mato Grosso. This institution implemented the system dividing cost centers into: productive, auxiliary, administrative and third-party services, totaling 95 cost centers. The focus of the work was on the productives costs centers (24), where they were calculated their costs and detailed the total unit costs of 4 of these. The result showed that the cost per patient in the General Adult ICU totaled R \$ 1,533.65; in the Neonatal ICU of R \$ 934.48; in the C - Maternal Infant Ward was R \$ 884.95 and the Surgical Center totaled R \$ 491.77 per patient. It is recommended to follow the implementation of the system and the extension of the research, adding components.

KEYWORDS: Cost Center. Hospital Costs. Costs Management. Hospital

1 | INTRODUÇÃO

O cenário atual da saúde em nosso país preocupa, sobremaneira, o momento presente. Carvalho (1993) destacou algumas consequências dos fatores que compõem o caos na saúde: (i) aumento da demanda, (ii) agravamento da demanda em questões de desemprego, miséria, pobreza e fome gerando mais doenças e agravando as existentes; (iii) encarecimento da assistência: incorporação desordenada de equipamentos, medicamentos e especialização precoce e errônea dos profissionais de saúde; e (iv) queda real do financiamento em proporção às necessidades sentidas e acumuladas. O sistema de saúde brasileiro atualmente se encontra em difíceis condições financeiras. Com o aumento da demanda da população por atendimentos em saúde, surge a concorrência das empresas que prestam esse serviço.

O Ministério da Saúde, em sua Carta dos Direitos dos Usuários da Saúde, no terceiro artigo, descreve que é direito do cidadão ter atendimento adequado, com qualidade, sempre que necessário, tendo garantido, entre outros fatores, informações sobre o seu estado de saúde, incluindo nestas, as informações sobre o custo das intervenções das quais se beneficiou. (BRASIL, 2011). A avaliação da saúde assume um papel de destaque, exigindo que os gestores enfrentem novos desafios na busca contínua da eficiência e eficácia das atividades, garantindo competitividade e qualidade dos serviços prestados à população. As questões de melhoria do desempenho econômico da organização, também são parte das exigências dos gestores, onde uma adequada gestão de custos auxilia o processo de tomada de decisões. Segundo Martins (2010) a Contabilidade de Custos é uma ferramenta eficiente de auxílio no desempenho da missão gerencial.

Percebe-se que a Contabilidade de Custos não visa somente atender à exigência legal da mensuração de estoques, assim como não está relacionada somente às

empresas industriais, mas é empregada em outros ramos de atividades, como nas instituições prestadoras de serviços, que utilizam da Contabilidade de Custos como forma de controle de processos internos e externos e como ferramenta de auxílio às tomadas de decisões. (KUDLAWICZ; CORBARI, 2016).

Os hospitais são empresas prestadoras de serviços de saúde e objetivam manter atendimento de qualidade aos seus usuários. Sendo assim, é necessário um sistema adequado de custos para auxiliar nas decisões estratégicas, possibilitando um serviço de maior confiabilidade.

O foco deste trabalho é o estudo de uma organização hospitalar em função da complexidade de suas atividades devido ao grande número de procedimentos que realiza em seus pacientes. Borges (2005) conclui que a área hospitalar precisa modernizar-se para otimizar o retorno de seus investimentos, essa modernização perpassa, necessariamente, pelo controle e redução dos custos, elaboração correta dos preços dos serviços prestados e arquitetar solidamente a sua estrutura operacional.

Diante do exposto pretende-se investigar a seguinte questão: **qual a importância da implantação do sistema de custeio por absorção no Hospital Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis para a gestão?**

O objetivo geral deste trabalho é acompanhar a implantação do sistema de custos no Hospital Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis.

As empresas, mesmo prestadoras de serviço em saúde, buscam criar uma vantagem competitiva sustentável para sobreviver em um ambiente de maior acirramento da concorrência. A vantagem competitiva caracteriza-se pela criação de valor para o cliente a um custo igual ou mais baixo do que aqueles oferecidos pelos competidores.

Os custos na área de saúde são relevantes, pois envolvem aspectos relacionados aos gastos públicos na área, aos problemas de financiamento desses gastos, etc. Em razão da contribuição da gestão de custos na tomada de decisão nas entidades hospitalares, uma adequada aplicação dos custos pode proporcionar a redução dos mesmos e uma otimização de recursos.

O trabalho é relevante para a instituição, pois se espera que o resultado possa ser útil ao processo de gestão de seus custos, contribuindo para o alcance de eficiência no uso dos recursos, assim como para a sociedade, que clama por atendimento de qualidade.

2 | REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de Custos

Com o tempo a contabilidade de custos passou a ser uma fundamental para auxiliar no controle e tomada de decisão nas organizações. (CREPALDI, 2012; MARTINS, 2010). Ou seja, desempenha um papel importante, sendo considerado

um valioso instrumento de gestão. A contabilidade de custos estuda os investimentos necessários para que se produza um bem de venda ou de serviços. (SÁ, 2006; IUDICIBUS, 1991). Neste trabalho foca a utilização da Contabilidade de Custos como ferramenta de auxílio à gestão hospitalar.

O termo gasto trata-se de um sacrifício financeiro necessário para obter um produto e/ou serviço. Os gastos podem ser classificados como custo, despesa ou investimento. Pode-se dizer que o gasto só se transforma em um custo quando utilizado para produzir um bem ou prestar um serviço. (MARTINS, 2010; LEONE, 2000).

Para Viana Filho (2001, p. 32):

Nas unidades hospitalares, os custos estão representando os gastos com pessoal utilizados na prestação de serviços, consumo de medicamentos, de materiais médico - hospitalares, de gêneros alimentícios, de materiais radiológicos, com a utilização da lavanderia, as depreciações dos equipamentos e instalações, dentre outros.

Desse modo, em um hospital, pode-se entender como custos os gastos incorridos para obter a prestação de um serviço como, por exemplo, o custo com antibióticos para dar alta a um paciente.

Os custos são classificados quanto ao produto e quanto ao volume de produção. Quanto ao produto, podem ser classificados em diretos ou indiretos. Os custos diretos são aqueles que estão diretamente ligados a um determinado produto, linha de produto, departamento ou centro de custo. Os custos diretos não precisam ser submetidos a critérios de rateio, pois são apropriados diretamente aos produtos fabricados. Os custos indiretos são aqueles que não são identificados diretamente nos produtos e serviços. Ou seja, há a necessidade de serem devidamente alocados, através de critérios de rateio. (LEONE, 2000).

Quanto ao volume de produção ou venda, os custos podem ser classificados em custos fixos ou variáveis. O que é levado em consideração para classificar em um ou outro é a relação entre o valor total do custo no período e o volume de produção. Os custos fixos são aqueles que não sofrem alterações influenciadas pelo volume de produção, ou seja, independem do nível de atividade. Por sua vez, os custos variáveis são aqueles que estão ligados ao nível de produção da empresa, portanto, sofrem alterações influenciadas pelo volume de produção. (MARTINS, 2010).

2.2 Sistemas de custeio

Custeio significa apropriação de custos. Os sistemas de custeio referem-se às formas como os custos são registrados e transferidos dentro da empresa. É o fundamento da Contabilidade de Custos ligado à decisão de como deve ser mensurado o custo do produto. (CREPALDI, 2012).

A escolha do sistema de custeio adotado pela empresa se dá através do tipo de informação que a gerência espera obter a partir do sistema de custeio a ser implantado.

Entre os métodos de custeio tradicionais, tem-se o custeio por absorção, o custeio variável (ou direto) e o custeio baseado em atividades.

O custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos, sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, à produção do período. Ou seja, o custeio por absorção traz os custos variáveis e fixos somados para o custo do produto, seja ele em elaboração ou acabado. (CREPALDI, 2012).

O custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. No Brasil, é adotado pela legislação comercial e legislação fiscal, porém, como ferramenta de gestão, nem sempre pode ser útil, pois possibilita distorções ao distribuir custos entre diversos produtos e serviços. (MARTINS, 2010).

O custeio variável, ou custeio direto, é um método de custeio que consiste na apropriação de todos os custos variáveis: diretos ou indiretos para os produtos; enquanto os custos fixos considerados despesas. Este método não é permitido pela legislação fiscal, portanto serve somente para fins gerenciais. (CREPALDI, 2012).

Este método não é aceito na elaboração de relatórios contábeis, pois fere o Princípio Fundamental da Competência. Assim, não é reconhecido pelos Contadores, pelos Auditores Independentes e tampouco pelo Fisco, porque antecipa a despesa, porém, a empresa pode utilizá-lo para efeito interno. (MARTINS, 2010).

O custeio baseado em atividades ou ABC foi desenvolvido com o objetivo de “reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. (MARTINS, 2010, p. 87). Este sistema identifica as atividades, rateia os custos às atividades e estas para os produtos ou serviços finais. Os benefícios do uso deste sistema são: diminuir o desperdício e aumentar a produtividade; maior organização; reduzir custos e implementar o programa de qualidade total sem impacto na linha operacional; implementar um sistema de pagamento por desempenho; e elaborar um orçamento baseado no desempenho. (CREPALDI, 2012).

Desse modo, o ABC é um sistema de custeio baseado nas atividades que a empresa realiza durante o processo de fabricação de seus produtos. É um método complexo e muito oneroso. O grande objetivo desse método de custeio é criar informações para decisão visando melhorar a competitividade das empresas.

2.3 Gestão de custos e tomada de decisões

As empresas têm como grande desafio encontrar maneiras de se tornarem competitivas no mercado. Uma maneira de obter uma vantagem competitiva é através da gestão estratégica de seus custos. As empresas não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam. (MARTINS, 2010).

Quando a empresa não tem uma gestão eficaz, pode cobrar valores que não condizem com a realidade. As informações fornecidas pela Contabilidade de Custos são extremamente úteis para o auxílio gerencial.

A Contabilidade de Custos tem um papel importante no processo de tomada de decisão, pois surge como coletora e relatora de dados relevantes para que a mesma seja tomada. É fundamental que o processo de tomada de decisão esteja em proporcionalidade com o processo de gestão, ou seja, que os resultados esperados de uma tomada de decisão estejam de acordo com os resultados planejados pela empresa.

Atualmente a Contabilidade de Custos passa a ser um instrumento fundamental e necessário para os gestores das instituições hospitalares, principalmente no processo de tomada de decisão. Pesquisas realizadas apresentam a precariedade nessas organizações sobre o assunto, como Abbas (2001), Oliveira (2016) e Abbas; Lezana; Menezes (2002).

Grande parte das organizações hospitalares não fazem uso de nenhum sistema de custos que auxilie nas decisões administrativas, controle de atividades e investimentos (ABBAS, 2001). Os custos dos hospitais brasileiros apresentam muitas deficiências. A minoria se preocupa com custos, e a grande maioria aumenta a tabela de preços, independentemente da análise real do custo hospitalar. Uma diária no exterior é em média U\$ 90 dólares, enquanto aqui no Brasil, em um bom hospital, a diária chega a U\$ 500 dólares. (OLIVEIRA, 2016). Com o melhor entendimento do processo de consumo dos custos, o hospital pode ser reembolsado pelos serviços realmente prestados. O sistema de saúde ideal é aquele com o qual paga-se pelo que se usa e se usa apenas o necessário. (ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002)

2.4 Custos Hospitalares

As organizações hospitalares são complexas, pois envolvem um rol de diversos serviços tais como hospedaria, higiene local e de vestuário, alimentação, atendimento aos pacientes, entre outros. As instituições hospitalares devem conhecer a realidade de suas operações empresariais para que possam contribuir com informações úteis para a tomada de decisão. Kudlawicz e Corbari (2016) expõem que os hospitais possuem características que divergem de outras instituições, pois seu foco principal é a saúde do paciente e, para isso, possuem uma infinidade de procedimentos a serem realizados tornando-se complexas as alocações dos custos.

Os Hospitais como empresa prestadora de serviços médicos, realizam diariamente diversos procedimentos de natureza hospitalar para atender um paciente, a instituição precisa estar preparada para realizar os procedimentos distintos e necessários para ajudar à melhora desde consultas, exames e até mesmo medicação e atividades curativas. (MATOS, 2002).

Na pesquisa de Cabral (2007) reafirma a importância das ações realizadas para atender e melhorar a saúde do paciente, destacando que a função primordial de um hospital é prestar assistência à saúde da população de uma determinada região, ou seja, possui grande influência social afinal, todas as pessoas são passíveis de sofrer

algum tipo de moléstia em sua saúde.

Neste contexto, as entidades hospitalares precisam prestar serviços eficazes aos necessitados de serviços de saúde. Os sistemas de controle e gestão de custos resultam em maior eficiência, pois com o controle dos gastos pode-se aumentar o número de atendimentos, sua qualidade e sua quantidade. (KUDLAWICZ; CORBARI, 2016).

Para Martins, D. (2000, p. 18):

Custos hospitalares é parte integrante do processo administrativo e proporciona à administração hospitalar o registro dos custos da produção médica; custos por paciente; custos da diárida por paciente; custos especiais que auxiliam nas decisões de vendas, nos métodos de produção médica, nos procedimentos de compras, nos planos financeiros de investimentos e financiamentos e também na concretização das funções administrativas.

Desta forma observa-se que implementar um sistema de custos hospitalar é fundamental para otimizar as operações e como elemento estratégico na gestão. Sua boa gestão por meio de técnicas modernas de produção e administração de recursos humanos e financeiros maximiza seus lucros. O controle de custo em um hospital visa determinar e analisar o custo total dos serviços prestados a cada paciente.

3 | METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Classificação Metodológica da Pesquisa

Quanto aos objetivos esta pesquisa é descritiva, pois foram coletados dados no Hospital Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis, e após essa coleta, se realizou o estudo, a análise, o registro e a interpretação dos mesmos. (BEUREN, 2010).

No que se refere aos procedimentos, foi feito uma análise das informações mais explícitas do sistema de custos da Instituição, explanando os dados para auxiliar os gestores na tomada de decisões, sendo assim um estudo de caso. (GIL, 2010) A amostra da pesquisa é caracterizada como não probabilística, visto que foi numa empresa onde se utilizaram critérios de conveniência para a seleção da mesma. (MARCONI; LAKATOS, 2009).

Por fim, quanto à abordagem do problema a pesquisa é caracterizada como qualitativa e quantitativa. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois através da coleta de dados são desenvolvidos conceitos e ideias sobre o processo de implantação do sistema de custos no hospital. Esta pesquisa também tem caráter quantitativo, pois são utilizadas ferramentas estatísticas para obter a análise dos dados. (BEUREN, 2010; MARTINS THEOPILO, 2009).

3.2 Apresentação da Instituição

Fundada em 1971, a Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis caracteriza-se como um hospital privado, sem fins lucrativos, com certificação de filantropia, sendo referência para diversos municípios da região Sul do Estado de Mato Grosso, de acordo com o Plano Diretor Regional (PDR), proporcionando assistência integral à saúde da população sul mato-grossense.

Os dados da controladoria indicam que o hospital possui em média de 800 funcionários registrados e conta com parceiros e voluntários que colaboram com doações, que são revertidas para a aquisição de equipamentos e reformas para melhorias das instalações da instituição, buscando benefícios para os pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS).

De acordo com os dados disponibilizados na Santa Casa, atualmente o hospital dispõe de 236 leitos ativos, sendo 20 leitos de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) neonatal, 10 leitos de UTI pediátrica, 19 leitos de UTI adulto e 2 centros cirúrgicos. Mais de 120 prestadores de serviços estão cadastrados no hospital para atuar em diversas especialidades, como ginecologia, obstetrícia, cardiologia, pediatria, neonatologia, cirurgia geral, vascular, mastologia, oncologia, cirurgia plástica, buco maxilo, otorrinolaringologista, oftalmologia, proctologia, gastroenterologia, infectologia, cabeça e pescoço, urologia, etc. São atendidos em média 1.800 pacientes/mês, entre procedimentos cirúrgicos, atendimentos de internação e ambulatoriais.

A instituição abrange diversos setores, porém o foco deste trabalho é o setor de custos, que é responsável por gerar os cálculos da apuração de custos e resultados, conferir e analisar os relatórios dos centros de custos, fazer conferência dos lançamentos e das dispensações dos estoques, apresentar os custos para administração, analisar os custos dos procedimentos e custos dos pacientes, atualizar os rateios periodicamente, elaborar o orçamento e encaminhar os relatórios de análise de custos para os gestores, assim, auxiliando nas tomadas de decisões gerenciais. Este setor está sob a assessoria das empresas RC Consultoria e a Planisa, empresas especializadas para o segmento saúde. O sistema utilizado para apuração de custos é um sistema terceirizado, denominado “MV2000”.

3.3 Procedimentos dos centros de custos e critérios de rateio/produção

O hospital está implantando um sistema de custeio por centro de custo. Centros de custos são espaços físicos onde se geram custos. Eles são criados conforme a necessidade da empresa em visualizar seus custos separadamente.

Os centros de custos da Santa Casa são subdivididos da seguinte forma: centros de custos produtivos, centros de custos auxiliares, centros de custos administrativos e centros de custos de terceiros.

3.3.1 Centros de custos produtivos

Os centros de custos produtivos são aqueles que influenciam na produção e na comercialização dos serviços da empresa, gerando receitas. Segundo Martins, D. (2000, p. 26) “Departamentos produtivos são aqueles pelos quais os pacientes transitam e que são geradores de receitas, tais como UTI, Centros Cirúrgicos, Radiologia e outros.”.

O quadro a seguir evidencia os centros de custos produtivos da Santa Casa e seus respectivos critérios de rateio/produção.

CENTRO DE CUSTO	CRITÉRIO DE RATEIO/PRODUÇÃO
Ala E1 – Apartamento e Enfermaria	Pacientes-Dia
Ala E2 – Enfermaria	Pacientes-Dia
Ala B (Enfermaria Oncologia)	Pacientes-Dia
Ala C (Materno Infantil)	Pacientes-Dia
Ala D – Obstetrícia Clínica	Pacientes-Dia
Pediatria	Pacientes-Dia Pediatria
Unidade Intermediária Neonatal	Pacientes-Dia Cuidados Intermediários Neonatal
UTI Adulto Geral	Pacientes-Dia UTI Adulto
UTI Cardiológica	Pacientes-Dia UTI Cardiológica
UTI Neonatal	Pacientes-Dia UTI Neonatal
UTI Pediátrica	Pacientes-Dia UTI Pediátrica
Centro Ambulatorial	Horas de Centro Ambulatorial
Centro Obstétrico	Horas de Centro Obstétrico
Centro Cirúrgico	Horas de Centro Cirúrgico
Pronto Atendimento Obstétrico	Atendimentos de Pronto Atendimento (PA) – Obstetrícia
Ambulatório de Ginecologia e Mastologia	Consultas Ambulatoriais Médicas
Mamografia	Exames de Mamografia
Raios X	Exames de Raios X
Ultrassonografia	Exames de Ultrassonografia
Tomografia	Exames de Tomografia
Serviço de Apoio à Diagnose e Terapia (SADT) – Externos	Não Operacional
Sala de Pequenas Cirurgias	Inativo (Ativo até agosto/2016)
Unidade Canguru	Pacientes-Dia Cuidados Intermediários Neonatal
Banco de Leite	Consultas Ambulatoriais Banco de Leite
Psicologia Assistencial	Sessões de Psicologia

Quadro 1: Centros de custos produtivos e critérios de rateio/produção

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

3.3.2 Centros de custos auxiliares

Os centros de custos auxiliares são aqueles que apoiam diretamente os centros

de custos produtivos. Para Ching (2010, p. 30): “Os centros de custos auxiliares reúnem os setores assistenciais de apoio às atividades-fins.”

Em seguida apresentam-se os centros de custos auxiliares da Santa Casa e seus respectivos critérios de rateio/produção.

CENTRO DE CUSTO	CRITÉRIO DE RATEIO/PRODUÇÃO
Almoxarifado	Nº de Itens Movimentados – Almoxarifado
Sala de Fracionamento de Doses	Nº de Itens Dispensados Sala de Fracionamento
Farmácia Central	Nº de Itens Movimentados – Farmácia
Farmácia Centro Cirúrgico I	Nº de Itens Movimentados – Farmácia Sat. – Centro Cirúrgico (CC)
Farmácia Centro Cirúrgico II	Nº de Itens Movimentados – Farmácia Sat. CC – 02 Andar
Lactário	Produtos Lactário (ml) x Peso
Cozinha/Refeitório	Nº de Refeições Servidas x Peso
Nutrição e Dietética	% de Custos Diretos (70% Cozinha e 30% Lactário)
Gestão do Serviço de Arquivo Médico e Estatístico (SAME) /Digitalização	Nº de Prontuários Movimentados
Serviço Social	Atendimentos de Serviço Social
Gerência de Enfermagem	Nº de Pessoal de Enfermagem (técnicos + auxiliares + enfermeiros)
Quarto das Mães	UTI Neonatal e Intermediária
Centro Esterilização – Central de Materiais Esterilizados (CME)	Volumes Esterilizados x Peso
Serviço de Controle de Infecção Hospitalar (SCIH)	% de Atuação SCIH/Centro de Controle de Infecção Hospitalar (CCIH)
Lavanderia e Rouparia	Kg de Roupa Suja
Costura	% de Custos Diretos
Higienização/PGRS	Área (m ²) x Nível de Criticidade
Hotelaria Hospitalar	% de Atuação Hotelaria
Usina de Oxigênio	Consumo Oxigênio (m ²)
Grupo Gerador	Potência Instalada (kw/h)
Manutenção e Reparos	Nº de Ordem de Serviço (O.S.) da Manutenção
Portaria	Área (m ²)
Necrotério	Nº de Óbitos
Suprimentos e Logística	Nº de Colaboradores da farmácia e almoxarifado
Recepção Maternidade	Quantidade Produzida (SUS e Convênio São Francisco)
Recepção Particular – Internação	Quantidade Produzida (Demais convênios e particulares)
Tecnologia da Informação (TI)	Horas Trabalhadas – TI
Telefonia	Valor do Tarifador
Compras	Nº de Itens comprados por setor
Centro de Imagem – Administrativo	Quantidade Produzida dos exames Tomografia (TOMO), Ultrassonografia (US), Raio X
Repousos	% custos diretos para os setores produtivos
Farmácia CC 1º Andar	Nº de Itens Movimentados Farmácia Satélite
Sala de Estoque Farmácia	Nº de itens Movimentados
Áreas Comuns	Área (m ²)

Quadro 2: Centros de custos auxiliares e critérios de rateio/produção.

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

3.3.3 Centros de custos administrativos

Os centros de custos administrativos são os setores que executam atividades de caráter administrativo da empresa. De acordo com Ching (2010, p. 29): “Os centros de custos administrativos agregam as despesas relativas às atividades da administração central e de apoio.”.

O quadro abaixo destaca os centros de custos administrativos da Santa Casa e seus respectivos critérios de rateio/produção.

CENTRO DE CUSTO	CRITÉRIO DE RATEIO/PRODUÇÃO
Educação Permanente em Saúde	Nº de Colaboradores
Tesouraria	% de Custos Diretos
Faturamento	Nº de Itens Faturados
Financeiro	% de Custos Diretos
Psicologia Organizacional	Nº de Colaboradores
Segurança e Medicina do Trabalho	Nº de Colaboradores
Controladoria	% de Custos Diretos
Cadastro	Nº de Itens Cadastrados
Contabilidade	% de Custos Diretos
Gestão de Contas	Nº de Prontuários Auditados
Gerência Gestão de Pessoas	Nº de Colaboradores
Departamento Pessoal	Nº de Colaboradores
Comunicação	% de Custos Diretos
Custos/Orçamento	% de Custos Diretos
Patrimônio	Nº de Itens Patrimoniados
Sala de Treinamento	Nº de Colaboradores
Superintendência Executiva	Nº de Colaboradores
Relações Institucionais	% de Custos Diretos
Diretoria Clínica/Técnica	% de Custos Diretos

Quadro 3: Centros de custos administrativos e critérios de rateio/produção

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

3.3.4 Centros de custos de terceiros

Os centros de custos de terceiros são aqueles que não possuem vínculo voltado para a produção da empresa, ou seja, são empresas terceirizadas que executam serviços que não são realizados pelos próprios funcionários da instituição.

O próximo quadro ressalta os centros de custos de terceiros e seus respectivos critérios de rateio/produção.

CENTRO DE CUSTO	CRITÉRIO DE RATEIO/PRODUÇÃO
Agência Transfusional	Bolsas Transfundidas
Audiologia/Teste da Orelhinha	Exames de Fonoaudiologia
Laboratório Unidos	Exames de Análises Clínicas
Laboratório Sérgio Matos	Exames de Anatomia Patológica
Laboratório Célula	Exames de Anatomia Patológica

Nutec	Não Operacional
6º Andar – Obras	Não Operacional
5º Andar – Rede Cegonha/Obras	Não Operacional
Lanchonete	Não Operacional
Ressonância Magnética	Não Operacional
Sala de Vacina	Não Operacional
Unimed	Não Operacional
Unimed Infantil	Não Operacional
Hemodinâmica	Não Operacional
Pronefron	Não Operacional
Ecocardiograma	Exames de Ecocardiográfica
Cartório	Nº de Atendimentos Registro
Tesouraria Médica	Não Operacional

Quadro 4: Centros de custos de terceiros e critérios de rateio/produção

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

3.3.5 Relatórios de rateios por centro de custo

Conforme os critérios de rateio demonstrados anteriormente, apresenta-se a seguir os relatórios de rateios nos seguintes centros de custos produtivos: Ala C – materno infantil, centro cirúrgico, UTI adulto geral e UTI Neonatal I. Os demais centros de custos estão localizados no relatório “Rateios por Centro de Custo”. O mês de referência para a apresentação dos valores numéricos é junho/2016.

Neste trabalho se apresenta os custos de alguns centros de custos, utilizando um critério de maiores valores gastos, devido à quantidade de centros e o critério de rateio ser basicamente igual para todos, para poder apresentar o custo unitário médio, ou o mais próximo deste.

Rateando os custos fixos e dividindo pela quantidade estabelecida nos critérios de rateio, teremos o custo médio. Dividindo os custos diretos pelo critério teremos o custo direto médio, e somando estes teremos os custos médios totais por paciente/procedimento.

Lembrando que os custos diretos variam de acordo com o tipo de tratamento, paciente, idade, medicamento, etc. Neste caso o hospital soma cada custo direto realizado e acrescenta o custo médio fixo unitário para ter o custo total.

4 | DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Centro de custo: Ala C – Materno Infantil

A Ala C – Materno Infantil é o local destinado para internação de crianças com idade até 13 anos. Apresenta-se a seguir valores absorvidos pela Ala C – Materno Infantil, conforme o seu devido rateio, de acordo com as tabelas disponibilizadas no

tópico “Centros de custos e critérios de rateio/produção”.

Almoxarifado	R\$ 897,52
Área Comum	R\$ 10,18
Cadastro	R\$ 560,69
C. Cirúrgico Rpa – Est. Emerg.	-
Centro Esterilização – CME	R\$ 2.332,95
Comunicação	R\$ 878,06
Contabilidade	R\$ 5.624,26
Costura	R\$ 2.513,05
Cozinha	R\$ 8.477,06
Custos/Orcamentos	R\$ 1.146,77
Departamento Pessoal	R\$ 19.618,99
Diretoria Clínica/Técnica	R\$ 1,73
Farmácia Central	R\$ 6.988,62
Farmácia Centro Cirúrgico I	R\$ 7,93
Farmácia Centro Cirúrgico II	-
Financeiro	R\$ 4.112,93
Gerência de Enfermagem	R\$ 3.529,78
Gestão de Contas	R\$ 5.833,35
Grupo Gerador	R\$ 4.666,83
Higienização/PGRS	R\$ 6.205,04
Inativo – Farmácia	-
Lactário	R\$ 13.229,04
Lavanderia e Rouparia	R\$ 6.636,02
Manutenção E Reparos	R\$ 213,39
Patrimônio	R\$ 3.126,51
Portaria	R\$ 5.465,50
Psicologia Assistencial	R\$ 1.057,98
Psicologia Organizacional	R\$ 1.781,18
Quarto das Mães da Neonatal	-
Recepção Maternidade	R\$ 8.521,87
Recepção Particular	R\$ 4.191,63
Repousos	R\$ 1.683,87
Sala de Treinamento	R\$ 758,39
SAME/Digitalização	R\$ 8.043,65
Serviço Social	R\$ 2.228,45
Segurança e Medicina do Trabalho	R\$ 51,69
Superintendência Executiva	R\$ 23.151,20
Tecnologia da Informação	R\$ 20.254,04
Telefonia	R\$ 2.319,01
Tesouraria	R\$ 2.281,69
Usina de Oxigênio	-
TOTAL DE RATEIOS DOS CUSTOS FIXOS INDIRETOS	R\$ 178.400,81
CUSTO PRIMÁRIO + PRODUTO DIRETO	R\$ 318.943,07
CUSTO OPERACIONAL FINAL	R\$ 497.343,88

Tabela 1: Rateios da Ala C – Materno Infantil. Competência: 06/2016.

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

O custo primário mais produto direto são aqueles que foram destinados diretamente para a Ala C, como os salários do pessoal que trabalha nesse setor, por exemplo. Houve um total de rateios de R\$ 178.400,81. O custo operacional final é a soma do custo primário e dos produtos diretos e do total de rateios, cujo produto é R\$ 497.343,88.

No mês de junho de 2016, na Ala C – Materno Infantil, foram internados 562 pacientes/dia, tendo apenas 1 óbito. O próximo quadro demonstra a apuração do custo unitário por pacientes da Ala C– Materno Infantil.

CUSTOS	VALOR	PACIENTES	CUSTO UNITÁRIO
FIXOS INDIRETOS	R\$ 178.400,81	562	R\$ 317,44
DIRETOS	R\$ 318.943,07	562	R\$ 567,51
TOTAL	R\$ 497.343,88	562	R\$ 884,95

Tabela 2: Apuração do custo unitário da Ala C – Materno Infantil.

Fonte: Elaborado pelos autores

Através da divisão do valor dos custos fixos indiretos pela quantidade de pacientes que foram internados obteve-se um custo unitário de R\$ 317,44. Os custos diretos foram divididos pela quantidade de pacientes e obteve-se o valor de R\$ 567,51 de custo unitário. O custo unitário total da Ala C – Materno Infantil foi de R\$ 884,95 por pacientes/dia.

4.2 Centro de custo: Centro Cirúrgico

O Centro Cirúrgico é o conjunto de áreas e instalações que permitem a realização de cirurgias nas melhores condições para os pacientes. Em seguida, apresentam-se os rateios do centro cirúrgico da Santa Casa.

Almoxarifado	R\$ 8.279,53
Área Comum	-
Cadastro	R\$ 291,44
C. Cirúrgico Rpa – Est. Emerg.	R\$ 67,99
Centro Esterilização – CME	R\$ 13.997,68
Comunicação	R\$ 456,41
Contabilidade	R\$ 2.923,45
Costura	R\$ 2.513,05
Cozinha	R\$ 13.390,66
Custos/Orçamentos	R\$ 596,08
Departamento Pessoal	R\$ 10.197,81
Diretoria Clínica/Técnica	R\$ 0,90
Farmácia Central	R\$ 2.791,03
Farmácia Centro Cirúrgico I	R\$ 32.924,36
Farmácia Centro Cirúrgico II	-
Financeiro	R\$ 2.137,87
Gerência de Enfermagem	R\$ 1.834,76
Gestão de Contas	R\$ 3.032,13

Grupo Gerador	R\$ 2.425,78
Higienização/PGRS	-
Inativo – Farmácia	R\$ 130,42
Lactário	-
Lavanderia e Rouparia	R\$ 31.870,65
Manutenção E Reparos	R\$ 156,46
Patrimônio	R\$ 1.625,14
Portaria	R\$ 2.840,93
Psicologia Assistencial	R\$ 549,93
Psicologia Organizacional	R\$ 925,84
Quarto das Mães da Neonatal	-
Recepção Maternidade	R\$ 4.429,61
Recepção Particular	R\$ 2.178,78
Repousos	R\$ 875,27
Sala de Treinamento	R\$ 394,20
SAME/Digitalização	R\$ 4.181,03
Serviço Social	R\$ 1.158,33
Segurança e Medicina do Trabalho	R\$ 51,69
Superintendência Executiva	R\$ 12.033,83
Tecnologia da Informação	R\$ 10.527,91
Telefonia	R\$ 1.205,41
Tesouraria	R\$ 1.186,01
Usina de Oxigênio	R\$ 12.633,11
TOTAL DE RATEIOS	R\$ 186.815,46
CUSTO PRIMÁRIO + PRODUTO DIRETO	R\$ 165.784,36
CUSTO OPERACIONAL FINAL	R\$ 352.599,83

Tabela 3: Rateios do centro cirúrgico. Competência: 06/2016.

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

Houve um total de rateios de R\$ 186.815,46. O custo operacional final obteve-se o valor de R\$ 352.599,83, pois ocorreu a soma entre o valor do total de rateios e o valor do custo primário mais produto direto.

Foram realizadas um total de 717 cirurgias, em diversas especialidades, sendo 220 cirurgias de pequeno porte, 373 de médio porte e 124 de grande porte, estas informações foram extraídas do relatório nomeado como “0093 - Centro Obstétrico”, porém, no período referido esse centro de custo era chamado de Centro Cirúrgico, pois não existia ainda o Centro Obstétrico, quando foi criado este, o Centro Cirúrgico foi apenas renomeado. O quadro a seguir demonstra a apuração do custo unitário do centro cirúrgico.

CUSTOS	VALOR	PACIENTES	CUSTO UNITÁRIO
FIXOS INDIRETOS	R\$ 186.815,46	717	R\$ 260,55
DIRETOS	R\$ 165.784,36	717	R\$ 231,21
TOTAL	R\$ 352.599,83	717	R\$ 491,77

Tabela 4: Apuração do custo unitário do centro cirúrgico.

Fonte: Elaborado pelos autores.

No quadro acima houve a apuração do custo unitário por paciente no Centro Cirúrgico. O custo unitário indireto foi de R\$ 260,55, pois foi dividido o valor do custo pelos 717 pacientes que realizaram cirurgias. O custo unitário direto foi de R\$ 231,21, totalizando um custo unitário total de R\$ 491,77 pacientes/dia para o Centro Cirúrgico.

O centro cirúrgico é composto de 7 salas, sendo 5 para cirurgias e 2 para repouso. O controle de custos é elaborado em função do tempo de cada cirurgia e no mês de junho foram gastos 56.135 minutos, que equivale a 935,58 horas. Considerando as 5 salas de cirurgia, a média de cada sala foi de 187,12 horas/mês, ou seja, a média de 6,24 horas/dia.

O controle dessas cirurgias pelo tamanho (pequena, média ou grande) independe da sala disponível, por isso não foi possível precisar o custo pelo tamanho da cirurgia.

4.3 Centro de custo: UTI Adulto Geral

A UTI Adulto Geral é uma estrutura hospitalar composta de equipamentos de monitoração contínua, capazes de oferecer suporte para os adultos em estado grave, que necessitam de internação em regime de cuidados intensivos. A UTI é uma etapa fundamental para o avanço terapêutico. Apresenta-se a seguir os rateios da UTI Adulto Geral.

Almoxarifado	R\$ 1.209,604
Área Comum	R\$ 11,13
Cadastro	R\$ 246,81
C. Cirúrgico Rpa – Est. Emerg.	-
Centro Esterilização – CME	R\$ 6.998,84
Comunicação	R\$ 386,51
Contabilidade	R\$ 2.475,74
Costura	R\$ 2.513,05
Cozinha	R\$ 5.840,92
Custos/Orçamentos	R\$ 504,80
Departamento Pessoal	R\$ 8.636,08
Diretoria Clínica/Técnica	R\$ 0,76
Farmácia Central	R\$ 11.097,29
Farmácia Centro Cirúrgico I	R\$ 1,06
Farmácia Centro Cirúrgico II	-
Financeiro	R\$ 1.810,47
Gerência de Enfermagem	R\$ 1.553,77
Gestão de Contas	R\$ 2.567,78
Grupo Gerador	R\$ 2.054,29
Higienização/PGRS	R\$ 6.784,63
Inativo – Farmácia	-
Lactário	-
Lavanderia e Rouparia	R\$ 9.774,75
Manutenção E Reparos	R\$ 30,42
Patrimônio	R\$ 1.376,26
Portaria	R\$ 2.405,86
Psicologia Assistencial	R\$ 465,71

Psicologia Organizacional	R\$ 784,06
Quarto das Mães da Neonatal	-
Recepção Maternidade	R\$ 3.751,24
Recepção Particular	R\$ 1.845,11
Repousos	R\$ 741,22
Sala de Treinamento	R\$ 333,83
SAME/Digitalização	R\$ 3.540,73
Serviço Social	R\$ 980,94
Segurança e Medicina do Trabalho	R\$ 103,38
Superintendência Executiva	R\$ 10.190,92
Tecnologia da Informação	R\$ 8.915,62
Telefonia	R\$ 1.020,80
Tesouraria	R\$ 1.004,38
Usina de Oxigênio	R\$ 10.698,43
TOTAL DE RATEIOS	R\$ 112.657,24
CUSTO PRIMÁRIO + PRODUTO DIRETO	R\$ 140.395,51
CUSTO OPERACIONAL FINAL	R\$ 253.052,74

Tabela 5: Rateios da UTI Adulto Geral. Competência: 06/2016.

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

O quadro acima demonstra os rateios da UTI Adulto Geral, sendo que apresentou um custo direto de R\$ 140.395,51. Houve um total de rateios de R\$ 112.657,24. O custo operacional final totalizou R\$ 253.052,74.

No mês de junho de 2016, na UTI Adulto Geral, foram internados 165 pacientes/dia e ocorreram 12 óbitos. O tabela 6 apresenta a apuração do custo unitário da UTI Adulto Geral.

CUSTOS	VALOR	PACIENTES	CUSTO UNITÁRIO
FIXOS INDIRETOS	R\$ 112.657,24	165	R\$ 682,77
DIRETOS	R\$ 140.395,51	165	R\$ 850,88
TOTAL	R\$ 253.052,74	165	R\$ 1.533,65

Tabela 6: Apuração do custo unitário da UTI Adulto Geral.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Neste quadro foi apurado o custo unitário por paciente na UTI Adulto Geral. Os custos unitários foram obtidos através da divisão dos custos pelos 165 pacientes que foram internados. O custo unitário fixo indireto foi de R\$ 682,77, já o custo unitário direto foi de R\$ 850,88, totalizando um custo unitário total de R\$ 1.533,65 pacientes/dia para a UTI.

4.4 Centro de custo: UTI Neonatal I

A UTI Neonatal é o local reservado para tratamento de bebês recém-nascidos que apresentam algum risco de vida e para todos os bebês que nascem prematuros, ou seja, antes das 37 semanas de gestação. O bebê prematuro permanece dentro

de uma incubadora, um equipamento capaz de proporcionar um ambiente com uma temperatura constante, simulando a barriga da mãe para o recém-nascido. Os bebês têm alta quando estão estáveis em suas condições clínicas. Apresenta-se a seguir os rateios da UTI Neonatal I.

Almoxarifado	R\$ 1.164,39
Área Comum	R\$ 3,22
Cadastro	R\$ 260,81
Centro Esterilização – CME	R\$ 5.599,07
Comunicação	R\$ 408,44
Contabilidade	R\$ 2.616,16
Costura	R\$ 2.513,05
Cozinha	R\$ 6.152,94
Custos/Orçamentos	R\$ 533,43
Departamento Pessoal	R\$ 9.125,91
Diretoria Clínica/Técnica	R\$ 0,80
Farmácia Central	R\$ 10.903,23
Farmácia Centro Cirúrgico I	R\$ 144,14
Financeiro	R\$ 1.913,16
Gerência de Enfermagem	R\$ 1.641,90
Gestão de Contas	R\$ 2.713,42
Grupo Gerador	R\$ 2.170,81
Higienização/PGRS	R\$ 1.960,38
Lactário	R\$ 6.153,58
Lavanderia e Rouparia	R\$ 4.738,91
Manutenção E Reparos	R\$ 21,73
Patrimônio	R\$ 1.454,32
Portaria	R\$ 2.542,31
Psicologia Assistencial	R\$ 492,13
Psicologia Organizacional	R\$ 828,53
Quarto das Mães da Neonatal	R\$ 3.646,94
Recepção Maternidade	R\$ 3.964,00
Recepção Particular	R\$ 1.949,76
Repousos	R\$ 783,27
Sala de Treinamento	R\$ 352,77
SAME/Digitalização	R\$ 3.741,56
Serviço Social	R\$ 1.036,58
Superintendência Executiva	R\$ 10.768,94
Tecnologia da Informação	R\$ 9.421,30
Telefonia	R\$ 1.078,70
Tesouraria	R\$ 1.061,34
Usina de Oxigênio	R\$ 11.305,23
TOTAL DE RATEIOS	R\$ 115.167,14
CUSTO PRIMÁRIO + PRODUTO DIRETO	R\$ 10.903,23
CUSTO OPERACIONAL FINAL	R\$ 263.525,67

Tabela 7: Rateios da UTI Neonatal I. Competência: 06/2016.

Fonte: adaptado de dados da instituição (jun/2016)

O custo primário mais produto direto da UTI Neonatal I atingiu o valor de R\$ 148.358,53. Os rateios totalizaram R\$ 115.167,14. Portanto, o custo operacional final é de R\$ 263.525,67. A UTI Neonatal teve um total de 282 pacientes/dia no mês de junho de 2016 e não ocorreu nenhum óbito. A tabela 8 expõe a apuração do custo unitário da UTI Neonatal I.

CUSTOS	VALOR	PACIENTES	CUSTO UNITÁRIO
FIXOS INDIRETOS	R\$ 115.167,14	282	R\$ 408,39
DIRETOS	R\$ 148.358,53	282	R\$ 526,09
TOTAL	R\$ 263.525,67	282	R\$ 934,48

Tabela 8: Apuração do custo unitário da UTI Neonatal I.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os custos fixos indiretos no mês de junho totalizaram R\$ 115.167,14, os custos diretos totalizaram R\$ 148.358,53, e o custo total foi de R\$ 263.525,67. Todos os custos foram divididos pelos 282 pacientes que foram internados e obteve-se o custo unitário de R\$ 408,39 para os fixos indiretos, R\$ 526,09 para os custos diretos e R\$ 934,48 foi o custo unitário total deste centro de custo.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo acompanhar a implantação do sistema de custos, analisando a sua evolução, bem como descrever a importância de um sistema de custos em um hospital e apurar os custos dos centros de custos produtivos, que são aqueles que geram receitas.

A principal razão de um sistema de custos é servir de subsídio para a tomada de decisão. A classificação em centros de custos, o acompanhamento mensal das despesas por centro de custo, os procedimentos de rateio e a emissão de relatórios têm por fim informar os gestores a respeito do desempenho econômico dos vários setores dentro do hospital.

A implantação do sistema de custos na Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis iniciou-se em 2015, conforme a necessidade de ter um controle dos custos hospitalares e para fornecimento de informações para fins de decisões. O processo de implantação ainda está em andamento, porém já é possível observar muitos resultados positivos.

Uma das maiores dificuldades encontradas foi a resistência de alguns colaboradores na entrega de relatórios e lançamentos corretos, dificultando o resultado. Porém, atualmente esse processo já está sendo feito corretamente.

Atualmente a instituição está apenas apurando o custo por setor. Neste trabalho, especifica-se somente os principais, por existirem muitos centros de custos. Todos os setores estão nos custos, e o sistema trouxe benefícios para todos eles, pois permite

uma tomada de decisão mais assertiva. Os gestores começaram a ter uma nova visão de gerenciamento de seus respectivos setores.

Após a realização dos levantamentos de custos diretos e indiretos (através dos critérios de rateio), observaram-se os custos totais por paciente, arrolados a seguir em ordem decrescente: Na UTI Adulto Geral o custo fixo indireto foi de R\$ 682,77, já o custo direto foi de R\$ 850,88, totalizando um custo unitário total de R\$ 1.533,65 pacientes/dia para a UTI; A UTI Neonatal obteve-se o custo unitário de R\$ 934,48 sendo R\$ 408,39 para os custos fixos indiretos e R\$ 526,09 para os custos diretos; O custo unitário total da Ala C – Materno Infantil foi de R\$ 884,95 por pacientes/dia, composto por custos fixos indiretos de R\$ 317,44 e custos diretos no valor de R\$ 567,51 e o Centro Cirúrgico totalizou um custo unitário total de R\$ 491,77 por paciente, sendo que o custo indireto R\$ 260,55 e o custo unitário direto de R\$ 231,21.

Recomenda-se em futuras pesquisas verificar a apuração de receitas, analisarem o custo por procedimento e o custo exato por paciente, pois não foi possível mensurá-los nesta pesquisa. Sugere-se também, comparar os custos com os de outros hospitais da região.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, Katia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Florianópolis, 2001. 155f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.
- ABBAS, Katia; LEZANA, Alvaro Guilhermo Rojas, MENEZES, Emílio Araújo. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Rev. FAE**, Curitiba, v.5, n.2, p.77-97, maio/ago. 2002. Disponível em: <<https://revistafae.fae.edu.br/revistafae/article/download/472/367>>. Acesso em: 17 Jul. 2017.
- BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. - 3. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.
- BORGES, Fermina Mendonça. **Análise do Custo da Infecção do Sítio Cirúrgico Após Cirurgia Cardíaca**. 2005. 99f. Tese (Doutorado em Ciências) – Escola Paulista de Medicina, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo, 2005.
- BRASIL. Ministério da Saúde. **Carta dos direitos dos usuários da saúde**. – 3. ed. – Brasília: Ministério da Saúde, 2011. Disponível em: <<http://www.use.ufscar.br/direitos-e-deveres-dos-usuarios/carta-direitos-usuarios>>. Acesso em: 06 ago. 2016.
- CABRAL, Leane Lima Dias. **Qualidade Percebida dos Serviços Hospitalares: Uma Avaliação Utilizando o Método dos Fatores Críticos de Sucesso e a Escala Servqual**. Dissertação de Mestrado-UFPE. Recife, 2007.
- CARVALHO, Gilson de Cassia Marques. O momento atual do SUS... a ousadia de cumprir e fazer cumprir a lei. **Saude soc.** [online]. 1993, vol.2, n.1, pp.9-24. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0104-12901993000100003>>. Acesso em: 06 jul. 2017.
- CHING, Hong Yuh. **Manual de Custos de Instituições de Saúde**: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC). – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. – 6. ed. - São Paulo: Atlas,

2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. – 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4.ed.–São Paulo:Atlas, 1991.

KUDLAWICZ, Claudineia; CORBARI, Ely Célia. **Custos na prestação de serviços: Uma aplicação do custo por departamento em uma organização hospitalar**. In: Congresso Brasileiro de Custos, 23., 2016. Porto de Galinhas. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/886/886>>. Acesso em: 06 jul. 2017.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Domingos. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO CIENTÍFICA PARA CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS**. 2. ED. SÃO PAULO: ATLAS, 2009.

MATOS, Afonso José de. **Gestão de Custos Hospitalares**: técnicas, análise e tomada de decisão. São Paulo: Editora STS, 2002.

OLIVEIRA, Cícero de. **O hospital do futuro no Brasil**. Disponível em: <<http://www.ciahospitalar.com.br>>. Acesso em: 11 set. 2016.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

VIANA FILHO, José Ribeiro. **A Utilização de Sistemas de Custos nas Entidades Hospitalares Integrantes da Associação dos Hospitais da Paraíba, na Cidade de João Pessoa**. 136 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2001.

GESTÃO DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA ANÁLISE NAS ORGANIZAÇÕES DO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI-BA

Debora Pereira Gonçalves Santos

Universidade do Estado da Bahia-UNEB
Camaçari-Bahia

Tania Ferreira dos Santos Bomfim

Professora da Universidade do Estado da Bahia-
UNEB
Camaçari-Bahia

Deise Pereira Gonçalves Santos

Universidade do Estado da Bahia-UNEB
Camaçari-Bahia

se em conta os dados conclui-se, que 100% das empresas pesquisadas adotam o método de custeio variável, parte- se do pressuposto, que é devido à produção de informações para a tomada de decisão. Notou-se, que 50% das organizações deixam os registros das informações com o contador, pelo fato de não ser viável para a empresa sustentar um departamento especificamente para a gestão dos custos e 40% deixam os registros a caráter do gerente geral que está ciente de toda parte financeira. Sugere para realização de trabalhos futuros em MPES de outros setores e a verificação se essas empresas adotam os dois métodos observando os princípios contábeis. Palavras-chave: MPES. Gestão de Custo. Construção Civil.

ABSTRACT: The objective of cost management is to provide internal information, and therefore is concerned with analyzing how accounting, financial and sales information can contribute to the organization's decision making. Thus, the present study aims to analyze the cost management in MPE's of the civil construction sector in the city of Camaçari-BA. To meet the objectives of the research was defined as exploratory, As for the technical research procedures chosen was the Survey. The research population consisted of 25 companies registered in the Brazilian Institute of Geography

RESUMO: A gestão de custos tem como objetivo fornecer informações internas, e por isso tem a preocupação de analisar de que forma as informações contábeis, financeiras e de vendas podem contribuir na tomada de decisão da organização. Assim o presente estudo objetiva analisar a gestão dos custos nas MPE's do setor de construção civil no município de Camaçari-BA. Para atender aos objetivos da pesquisa foi definida como exploratória, Quanto aos procedimentos técnicos de pesquisa escolhido foi o Levantamento. A população da pesquisa foi composta por 25 empresas cadastradas no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), do ramo de construção civil e do porte de MPE's. Para a coleta de dados, inicialmente foi elaborado um questionário, contendo 14 questões objetivas, abordando perguntas sobre a gestão de custos da empresa. Levando-

and Statistics (IBGE), in the civil construction and MPE's business. For the data collection, a questionnaire was initially prepared, containing 14 objective questions, addressing questions about the company's cost management. Taking into account the data, it is concluded that 100% of the companies surveyed adopt the method of variable costing, based on the assumption, which is due to the production of information for decision making. It was noted that 50% of organizations leave information records with the accountant because it is not feasible for the company to sustain a department specifically for cost management and 40% leave the records to the character of the general manager who is aware of all financial part. It suggests to carry out future work in SMEs from other sectors and the verification if these companies adopt both methods observing the accounting principles.

KEYWORDS: MPES. Cost Management. Construction.

1 | INTRODUÇÃO

Apesar do crescimento do número de Micro e Pequenas empresas (MPE's) no Brasil. Especialistas apontam que a falta de conhecimentos técnicos na área de gestão de custos contribui decisivamente para comprometer a sobrevivência das MPEs, as quais apresentam elevado nível de descontinuidade, como comprovam as estatísticas oficiais (SEBRAE, 2010).

Também empresários ainda acreditam não ser necessário uma análise dos custos mais apurada na organização, por não crê que contribui em nada com ganho da sua empresa, ou seja, ser somente mais um custos desnecessário. Contudo, se preocupam com o aumento da produtividade na busca de gerar lucros. Deixando de realizar o planejamento e o controle dos custos, na forma correta, ignorando a importância da utilização dessa ferramenta gerencial para a continuidade da empresa.

A gestão de custos tem como objetivo fornecer informações internas, e por isso tem a preocupação de analisar de que forma as informações contábeis, financeiras e de vendas podem contribuir na tomada de decisão da organização, logo possibilita a análise do preço praticado com a expectativa financeira e concorrência da organização. Segundo Hansen e Mowen (2001), ela possui três objetivos: a) fornecer informações para computar o custo dos serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão; b) fornecer informações para o planejamento e controle; c) fornecer informações para a tomada de decisão.

Dessa forma a Contabilidade de Custos utiliza-se de diferentes métodos de custeio para adequar seus custos, conforme a necessidade e os objetivos de cada usuário, como, por exemplo, o custeio por absorção, variável ou direto, ABC, RKW e o custeio padrão.

Dentre esses diferenciais, o baixo preço de venda é um dos mais importantes fatores para esse diferencial, porém a formação do preço de venda dos produtos é um

dos grandes problemas enfrentados pelos micro e pequenos empresários. Conforme Crepaldi (1998) “Ao estabelecer ou alterar preço, as empresas se preocupam com as reações de seus clientes. Os clientes podem diminuir o consumo ou até mesmo deixar de consumir o produto.”

Este estudo enfoca a importância da gestão de custos nas micros e pequenas empresas observando a relevância de uma gestão de custos na organização. Assim a gestão de custos possibilitará que o gestor perceba quais os investimentos serão necessários para que o produto fabricado possa gerar lucro de forma satisfatória, e contribuir na tomada de decisões da empresa. Portanto, através da gestão de custos é possível prever quais investimentos serão necessários para um produto, para que a organização venha obter lucro. Assim o presente estudo objetiva analisar a gestão dos custos nas MPE's do setor de construção civil no município de Camaçari- BA.

2 | EMBASAMENTO TEÓRICO

2.1 Gestão de Custos

Informações de custos são importantes em várias instâncias do processo de gestão das organizações, pois possibilita identificar o comportamento e contribuição dos produtos na formação do resultado, assim como, permite mensurar e melhorar a eficiência no uso dos recursos econômicos.

De acordo com Leone (2009), a contabilidade de custos é o ramo que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, servindo de auxílio nas funções de desempenho, planejamento e controle de operações, pois a mesma coleta, classifica e registra os dados operacionais de diversas atividades, e também acumula, organiza, analisa e interpreta os dados operacionais, físico e os indicadores combinados no sentido de produzir para os diversos níveis de administração e de operação relatórios com as informações de custos solicitadas.

Segundo Megliorini (2007), custos são determinados para que se alcancem os objetivos relacionados à determinação do lucro, ao controle das operações e à tomada de decisões. Os custos de uma empresa resultam da combinação de diversos fatores. Entre eles refletem uma série de variáveis, tanto interna como externa.

Nas variáveis internas estão o modo de operar, os comportamentos e atitudes. Já as variáveis externas incluem-se o nível de demanda e os preços, quanto mais estruturada for a empresa, melhores serão os resultados obtidos por meio de um sistema de custos seguido corretamente.

2.2 Classificação dos Custos

A grande diferenciação conceitual entre custos e despesas decorre da separação primária entre empresas industriais e comerciais, e que foi adotada universalmente pela contabilidade societária e fiscal, com enfoque básico de custear os estoques de

produtos. Essencialmente classificam-se os custos e despesas sob duas vertentes: Quanto ao objeto a ser custeado: custos diretos e indiretos. Quanto ao volume de produção ou venda: custos fixos ou variáveis.

Segundo Martins (2009), custos diretos são aqueles identificáveis e mensuráveis, relativos a setores objeto de custeio, de maneira precisa, clara, objetiva, direta, e economicamente viável. Contudo, os custos indiretos dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, ou seja, são custos apropriados indiretamente aos produtos Para Maher (2001), os custos indiretos são quaisquer custos que não podem ser relacionados diretamente com o objeto do custo.

Os custos variáveis são os custos que variam de acordo com o volume produzido. Conforme as afirmações de Bornia (2010) estão “intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa”, ou seja, quanto maior a quantidade produzida, maior será seu consumo.

Os custos fixos também denominados custos estruturais, são aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido, que conforme Garrison, Noreen e Brewer (2007), são custos que não se modificam, em termos totais, qualquer que seja o nível de atividade.

2.3 Sistemas de Custos

Existem diversos métodos de custeio que podem ser adotados por empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços. Esses métodos tem o objetivo de gerar informações para reduzir custos, determinar o valor dos componentes de custeio, aperfeiçoar os processos, acabar com os desperdícios, decidir entre produzir ou terceirizar e criar ou extinguir certos produtos. Dentre esses métodos, estão o custeio por absorção, o custeio variável, o reichskuratorium fur wirtschaftlichkeit (RKW), o custeio baseado em atividades, o custeio padrão e custeio alvo.

Para Oliveira e Perez (2007) há dois métodos de custeio considerados principais, por absorção e variável. Sendo que o primeiro decorre da aplicação da legislação comercial e fiscal e dos princípios contábeis. Os autores complementam ainda que no custeio por absorção, a totalidade dos custos de produção devem ser destinados aos bens ou serviços da produção, o que abrange todos os custos diretos, indiretos, fixos ou variáveis.

Segundo Martins (2009 apud BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008) o custeio por absorção é um método criado a partir de conceitos básicos da contabilidade clássica que versa na apropriação da totalidade dos custos de produção aos bens produzidos. Complementando Kaplan e Cooper (1998 apud FARIA, 2012) dizem que neste método ocorre a separação entre custos e despesas e na sequência é feita apropriação dos custos indiretos, por meio de rateio, aos produtos.

Neste método, portanto, os produtos absorvem todos os custos de fabricação, enquanto os gastos relacionados a outros setores diferentes a produção, são evidenciados como despesas. Estas últimas são contabilizadas diretamente no

resultado do período apurado.

Observa-se que os maiores problemas do custeio por absorção são os critérios de rateio aplicados e a dedução das despesas diretamente do resultado, pois estes fatores podem distorcer resultados, ocasionando, por exemplo, lucro menor, fator interessante sob olhar fiscal do Imposto de Renda, ou lucro majorado, fator importante quando administradores tem participação no resultado.

De acordo com Meglierini (2007) o custeio variável é mais eficiente para fins gerenciais, pois os produtos devem receber apenas os custos de produção, não devendo os custos fixos serem absorvidos, o que proporciona informações relevantes em auxílio aos gestores para tomada de decisão, formação de preço e estudo de continuidade de produtos. Porém, não é aceito para confecção de balanços financeiros, pelo fisco e por auditorias independentes, por não atender as normas ou princípios contábeis da confrontação, da realização e da competência.

Dessa forma explicam Machado e Souza (2006) que não deve se considerar um método a ser utilizado indiscriminadamente para todas as finalidades da empresa, pois alguns métodos de custeio são mais indicados para usos gerenciais, outros são conservadores em demasia, outros são ideais para relatórios externos ou com visão de curto ou longo prazo.

O custeio variável é considerado um método de fácil elaboração e interpretação. Além disso, ele permite mensurar o quanto cada produto contribui para o resultado da empresa e possibilita que os gerentes de produção possam avaliar o desempenho, interferindo em áreas necessárias.

2.4 Formação do Preço de Venda

Para Bruni (2012), a formação de preços representa uma das mais importantes atividades empresariais. Machado e Souza (2006) dizem que a formação do preço de venda está relacionada a diversos fatores ligados aos objetivos mercadológicos da empresa, entre eles a maximização dos lucros, o retorno do investimento e os preços cobrindo os custos

Bornia (2010) menciona que na empresa tradicional, o preço de venda é calculado a partir dos custos, com a consideração de uma margem de lucro, e que na ótica da empresa moderna, o preço de venda é determinado pelo mercado. Ainda segundo o autor, ainda pode-se criar uma terceira vertente para ressaltar a importância do planejamento e gestão dos custos desde a etapa da concepção dos produtos, como o caso do custo-meta, sugerindo que este caminho demonstra que o gerente da empresa moderna deve ter uma atitude proativa na gestão dos custos da empresa.

Para Martins (2009), conhecer o custo do produto é necessário. Porém essa informação, por si só, não é suficiente. É preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços dos adversários, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa.

Segundo Bruni (2012) o preço é composto por quatro elementos: os custos (gastos

produtivos), as despesas (gastos administrativos e comerciais), os impostos (tributos incidentes sobre o preço) e o lucro (remuneração do empresário). Complementando, Assaf (2007) diz que a formação do preço pelo custo implica no repasse para o cliente dos custos de produção, juntamente com os de distribuição e comercialização, além da margem de lucro.

Ponte et al (2007) defende que a formação de preços de venda orientada pelo mercado, dispensa menor atenção aos custos. Dessa forma, a empresa poderá definir os iguais, inferiores ou superiores aos praticados pelo mercado, dependendo somente dos objetivos do posicionamento mercadológico desejado. Os mesmos autores ainda acrescentam que quando a organização resolve adotar esse método geralmente é por desconhecer a sua estrutura interna ou confiar exageradamente nos custos integrais e históricos.

Para Bernardi (2010) independente do método de formação de preços de venda, ele terá o objetivo de produzir um preço capaz de cobrir todos os custos e despesas incorridas. Porém o mesmo autor argumenta que preços competitivos dependem de um procedimento harmonioso e eficaz na gestão de custos e despesas, no estoque e no capital de giro, bem como um sistema de informações de boa qualidade.

Contudo, Eckert, Mecca e Biasio (2011) defendem algumas formas básicas de formação de preços, como: feeling, onde o preço é criado sem considerar qualquer critério técnico, mas apenas o conhecimento prévio do gestor; baseado no custo, onde o preço é calculado a partir dos custos e margem de lucro desejada; baseado no mercado, onde considera o preço praticado no mercado para à partir daí especificar ao valor menor; baseado no mercado e margem mínima, nesta forma busca-se uma margem mínima de lucro dentro do preço praticado pela concorrência; e preço baseado no valor, forma que busca adicionar valor os seus produtos tornando-os diferenciados.

3 | METODOLOGIA

Quanto à tipologia de pesquisa aos objetivos foi definida exploratória. Segundo Gil (2008), proporcionar maior familiaridade com o problema (explicitá-lo). Pode envolver levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas experientes no problema pesquisado. Geralmente, assume a forma de pesquisa bibliográfica e estudo de caso.

3.1 Coleta de Dados

Quanto aos procedimentos técnicos de pesquisa escolhido foi o Levantamento. O autor afirma que a pesquisa de levantamento, é a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

A população da pesquisa inicialmente foi composta por 55 (cinquenta e cinco) empresas cadastradas no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Após a escolha dos ramos e porte da empresa, foram escolhidas 25 (vinte e cinco) situadas em Camaçari-Ba, do ramo de construção civil e do porte de MPE's. Para a coleta de dados, inicialmente foi elaborado um questionário, contendo 14 questões objetivas, abordando perguntas sobre a gestão de custos da empresa.

Assim, para o levantamento dos dados, foi feito inicialmente um contato por telefone com cada empresa e para esclarecimento de possíveis esclarecimentos sobre a pesquisa. A pedido dos gestores os questionários foram enviados por e-mail. E dos 25 questionários enviados, apenas 15 empresas responderam. Depois, os dados foram analisados e transcritos em gráficos e tabelas no Programa do Excel. Este estudo é relevante para os gestores compreender se a relevância da gestão de custos para a redução dos gastos e aumento do lucro na empresa.

4 | ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados foram coletados através da aplicação de questionários com os respectivos Gestores, gerentes da empresa. O estudo foi realizado em Quinze empresas MPE's do ramo de construção civil, situadas no centro de Camaçari/BA. Os dados levantados foram através de questionário sobre a gestão dos custos.

4.1 A Gestão de Custos

A partir da análise observou-se, que 50% das MPE's deixa a responsabilidade dos registros com o contador, pelo argumento de não ser viável para a empresa sustentar um departamento especificamente para a gestão de custos, já que as informações contábeis são suficiente para a tomada de decisão, agora 40% deixam com o gerente geral que cuida de toda a parte financeira e 10% deixam com Técnico de Contabilidade da empresa. Não foi computado nenhum outro tipo de profissional responsável pelo registro dos custos, que está exposto na figura1.

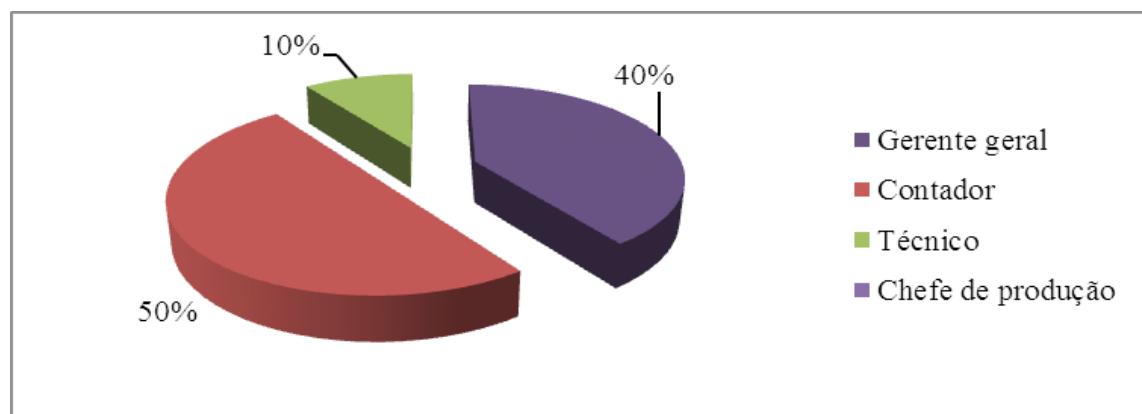


Figura 1 – Profissional responsável pelo registro dos custos na empresa

Fonte: elaborado pelos autores.

A figura 2 expressa a quantidade de funcionários da amostra pesquisada, 46% tem (15-30) funcionários, 34% (mais de 60) funcionários e apenas 20% possui entre (30-45) funcionários. Nenhuma das empresas possui de (45-60) funcionários ou mais de 60.

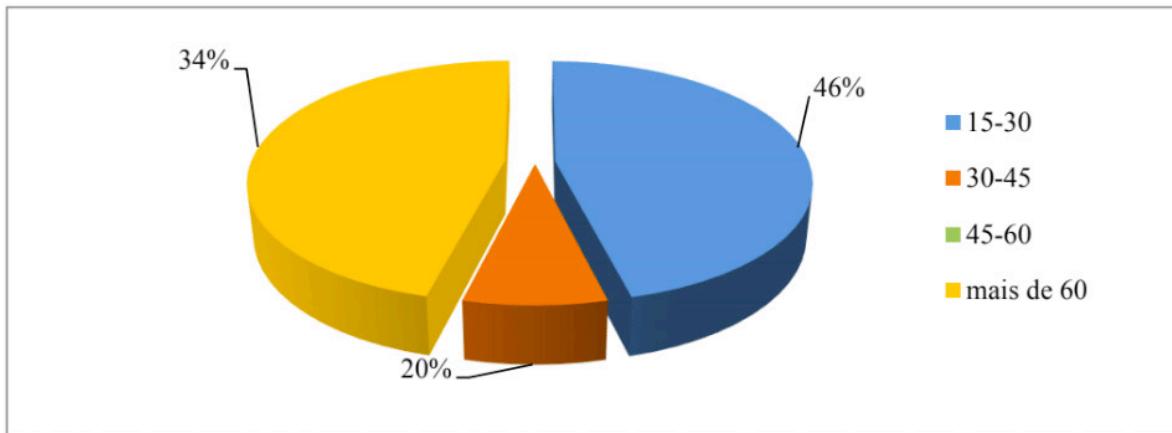


Figura 2 – Quanto ao número de Funcionários

Fonte: elaborado pelos autores.

Na figura 3 foi questionado sobre o método de apuração dos custos adotado pelas MPE's. Percebeu-se, que 60 % dos respondentes utilizam um sistema de custo como método de apuração, 40% usam a estruturação de planilhas como método para a apuração do custo.

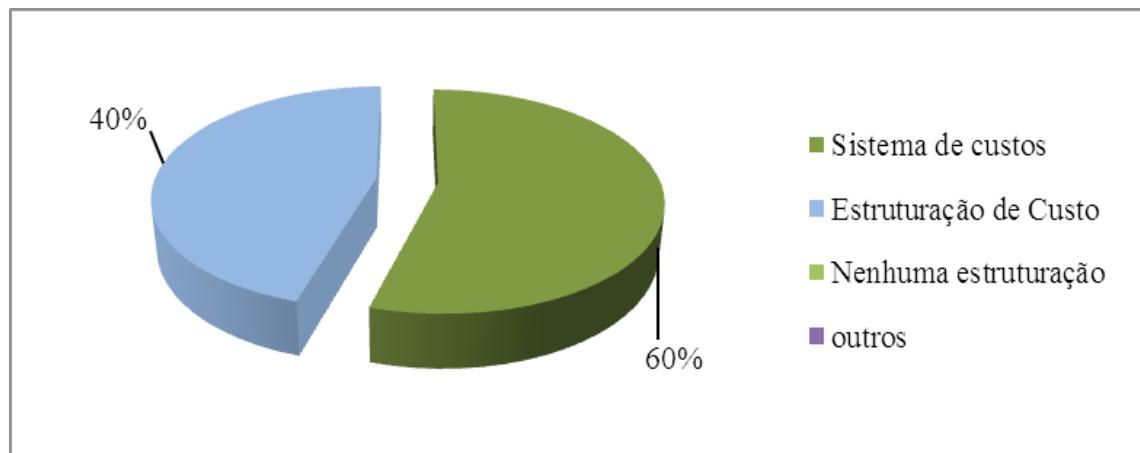


Figura 3 – Métodos de apuração dos custos de produção

Fonte: elaborado pelos autores.

Quando questionados se utilizavam algum método de custeio, 80% afirmaram que sim e apenas, 20% alegaram não utilizar nenhum. Fica evidente que essas empresas desses métodos são utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos. Vide figura 4.

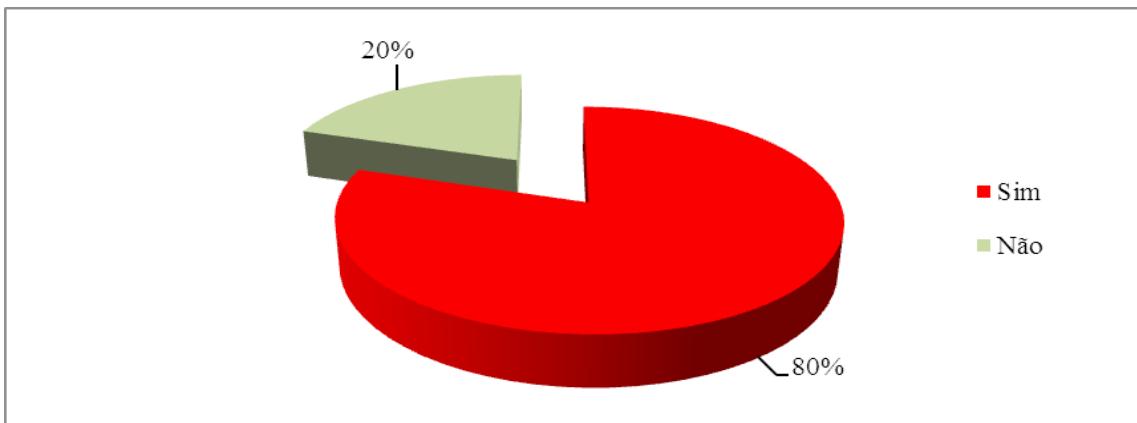


Figura 4 – Utiliza algum método de custeio

Fonte: elaborado pelos autores.

Quando questionados sobre os critérios de formação de preços. Conclui-se que 80% utilizam o índice sobre o custo de fabricação e somente 20% utilizam outros critérios para formação de preço. Vide figura 5. Desta forma entende-se que é necessários critérios para formar o preço de venda, e o custo para a produção de um produto ou execução de um serviço afetará o preço de venda. Logo, destaca-se a necessidade do gerenciamento de informações relacionadas à produção/execução do Produto.

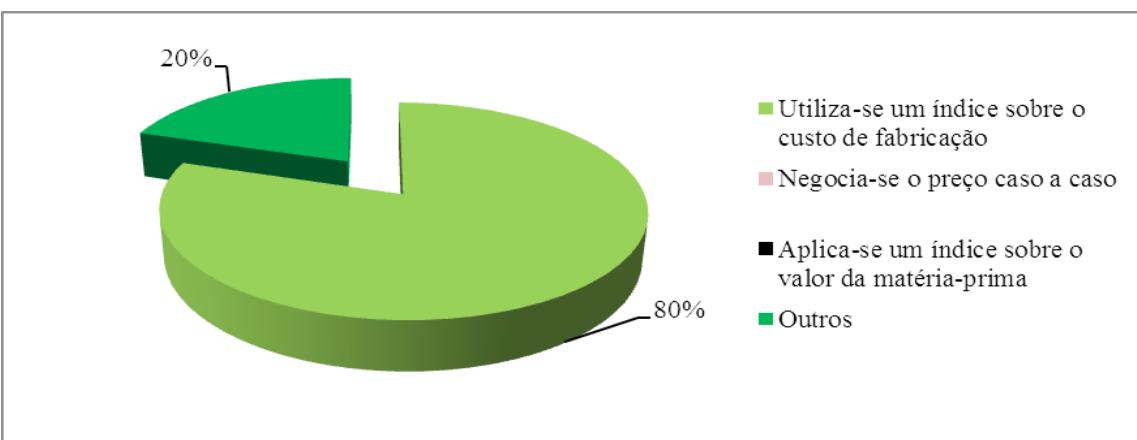


Figura 5 – Critérios de formação do preço de venda

Fonte: elaborado pelos autores.

Na figura 6 evidenciam-se os fatores limitantes da estruturação dos custos, 95% dos gestores do Ramo da Construção Civil consideram que os dados da Contabilidade Geral são suficientes, e apenas 5% consideraram que a produção é pequena e não necessitam de um sistema de custos. Desta forma demonstra-se a pouca preocupação dos gestores no acompanhamento e controle dos custos de produção, uma vez que, face às dificuldades e necessidades enfrentadas, ainda não dispõem de um sistema de controle eficaz.

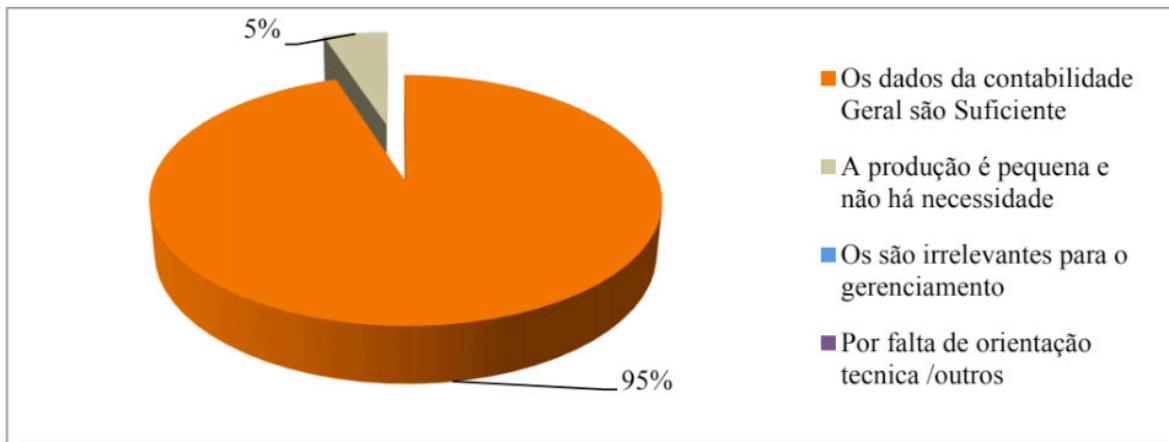


Figura 6 – Fatores limitantes da estruturação dos custos

Fonte: elaborado pelos autores.

Observa-se no gráfico 7, que ao ser questionado sobre a utilização das ferramentas no auxílio da gestão de custos, aproximadamente 80% dos gestores responderam que utilizam Planilhas para calcular e operacionalizar o método de custo. Desta forma, utilizam as planilhas para controlar e acompanhar as movimentações dos custos e ganhos, já que para a tomada de decisão utilizam as informações da Contabilidade Financeira.

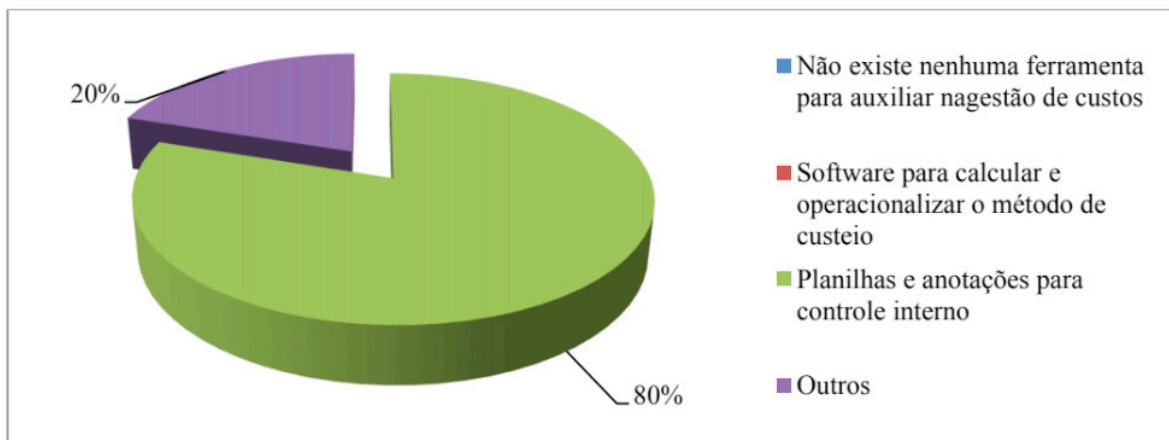


Figura 7 – Uso de Ferramentas para auxiliar na gestão dos custos

Fonte: elaborado pelos autores.

Percebe-se, pelos dados contidos na figura 8, ao serem indagados sobre os resultados obtidos através das informações fornecidas pela Contabilidade. Para a formação do preço de venda, 80% disseram que utilizam um índice sobre o custo de fabricação. Consequentemente as informações geradas são fidedignas e úteis para o apoio na tomada de decisão. Por fim, 20% dos respondentes optaram por Outros, que valer-se de outros critérios para formar o preço de venda.

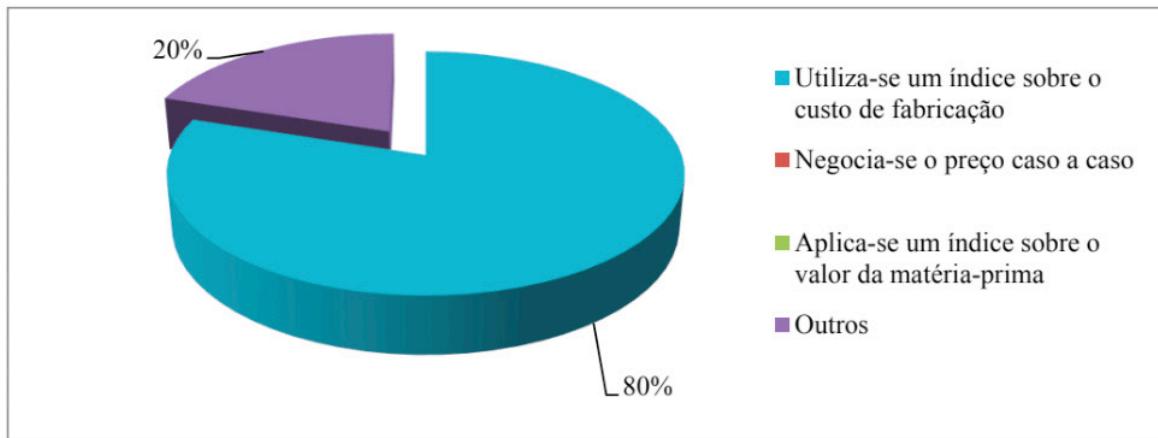


Figura 8 – Resultados informados pela Contabilidade para a formação de preço

Fonte: elaborado pelos autores.

Na questão referente ao grau de satisfação com o método de custo adotado na empresa para a formação de preço, 80% disseram estar totalmente satisfeitos e 15% demonstraram satisfação media. Uma contribuição importante da Contabilidade de Custos é o fornecimento de informações para a definição de preço, não sendo um fator decisivo. Algumas vezes os preços são definidos com base no preço de mercado.

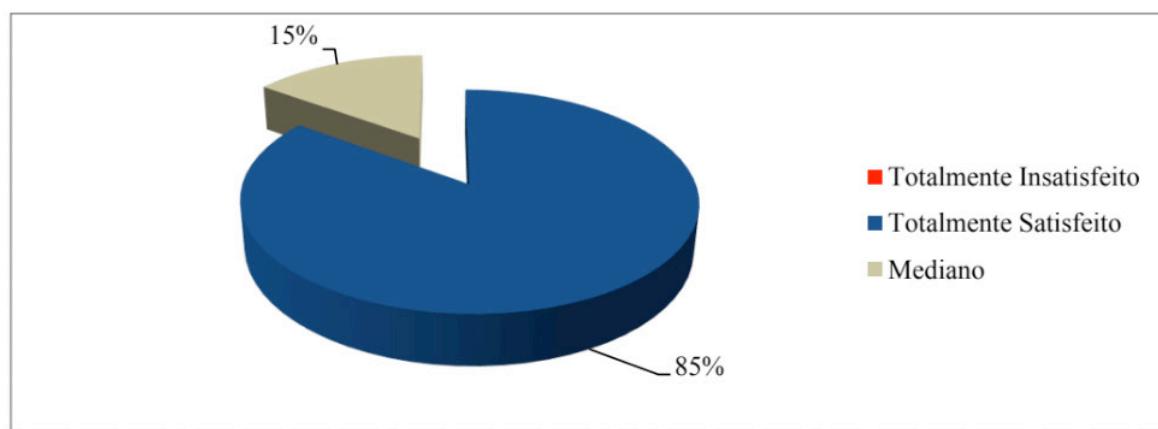


Figura 9 - Satisfação com o método empregado na formação do preço de venda

Fonte: elaborado pelos autores.

A fim de identificar qual é o método de custo utilizado por estas empresas. Obtiveram-se os seguintes resultados: 100% das empresas adotam o método de custeio variável. A possível escolha do método de custeio variável é dada as vantagens atribuídas pelo método, pois, o lucro alcançado não sofre interferência com a alteração de estoque, e permite mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão. Conforme Tabela 1 abaixo.

Sistema de Custeio Utilizado	%
Nenhum	0%
Custeio Absorção	0%
Custeio Variável	100%
Custeio por Atividades	0%
TOTAL	100%

Tabela 1 – Se sim, quais são os métodos de custeio utilizado

Fonte: elaborado pelos autores.

A análise da seguinte trata-se da importância das informações de Custos geradas para a tomada de decisão, 80% dos respondentes sendo na sua maioria disseram está totalmente satisfeito, 20% responderam estar com sua satisfação na média. Para um mercado cada vez mais competitivo, considera que os seus custos é um fator importante no momento da tomada de decisão, vide Tabela 02.

Sistema de Custeio Utilizado	%
Mediano	20%
Totalmente Satisfeito	80%
Totalmente satisfeito	0%
Sem resposta	0%
TOTAL	100%

Tabela 2 – Satisfação com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão

Fonte: elaborado pelos autores.

A partir da tabela abaixo observa-se, que 100% dos usuários utilizam as informações que migram da Contabilidade simplesmente por atender as necessidades gerenciais, evidenciando a margem de contribuição e o ponto de equilíbrios. Assim as informações atenderam aos diferentes níveis usuários na tomada de decisão.

Contabilidade	%
Sim	100%
Não	0%
Sem resposta	0%
TOTAL	100%

Tabela 03: As informações que alimentam o método migram da Contabilidade Financeira

Fonte: elaborado pelos autores.

Foi questionado aos responsáveis se na hora de apurar os custos fixos e variáveis faziam a separação dos mesmos. E o total da amostra respondeu que sim, representando em 100% pela separação dos custos. A maioria das empresas entende que tratando da separação dos custos fixos e variáveis. A apropriação dos custos variáveis será destinada aos portadores finais.

Separação dos custos	%
Sim	100%
Não	0%
Sem resposta	0%
TOTAL	100%

Tabela 04: A apuração de custos considera a separação entre custos fixos e variáveis

Fonte: elaborado pelos autores.

Em suma, uma empresa que deseja alcançar um maior lucro deverá fazer em primeiro plano uma análise de como estão sendo calculados seus custos e se isso está sendo feito de forma correta. Assim, o gestor visualizará onde está o erro da organização, e consequentemente, utilizará a gestão de custos para tomar as decisões mais adequadas.

5 | CONCLUSÃO

A empresa que entende a importância da contabilidade de custos nas MPE's aplica a gestão de custos na organização de forma plena. Assim, o gestor visualizará onde está o erro da organização, e logo, usará as informações disponibilizadas pela contabilidade para tomar decisões mais adequadas para a continuidade da mesma.

De tal modo, no decorrer deste trabalho foram abordados temas como a gestão de custos e a importância da utilização do método de custeio para a formação de preço do produto, visando à geração de lucros satisfatórios para as organizações do ramo de Construção Civil.

Após a análise dos dados referente à gestão de custo das empresas conclui-se, que 100% das empresas pesquisadas adotam o método de custeio variável, parte- se do pressuposto, que é devido à produção de informações para a tomada de decisão, ao cálculo da margem de contribuição que responde a vários questionamentos importantes no processo decisório e a não adoção de critérios de rateio para apropriação dos custos fixos, já que esses são considerados como despesas do período.

Contudo, se a empresa utiliza as informações prestadas pela contabilidade de custos para a tomada de decisões, poderá adotar de forma complementar, o custeio variável. Toda empresa precisa, não só, obter informações gerenciais necessárias para os aspectos decisórios, mas, também, mensurar seus estoques e resultados, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e a legislação fiscal, ou seja, a empresa pode adotar métodos distintos de custeio, cada um para atender diferentes finalidades.

Nota-se, que 50% das organizações deixam os registros das informações com o contador, pelo fato de não ser viável para a empresa sustentar um departamento especificamente para a gestão dos custos e 40% deixam os registros a caráter do

gerente geral já entende de toda parte financeira. Além disso, 80% responderam que estão satisfeitos com o método adotado para a formação de preço, já que as informações contábeis são suficientes para as decisões gerenciais que é o objetivo, apenas 20% disseram não está satisfeito com o método.

Quanto ao método de apuração dos custos, 60% adotam um sistema de custo como meio de apuração, por partir do princípio de que os custos gerais são apurados mensalmente e de que os gastos incorporados aos custos precisam ser aqueles incorridos e registrados na contabilidade. E 40 % usam a estruturação de planilhas para a apuração do custo. Esse sistema depende de um suporte do sistema contábil para que nos gastos, os custos variáveis e custos fixos sejam separados rigorosamente.

Enfim, atualmente a contabilidade é uma ferramenta que auxilia com as informações na tomada de decisão, orientando os passos dos gestores e gerentes das empresas, porém, são poucas empresas que utilizam a contabilidade para atender a fins gerenciais e fiscais.

Sugere, que sejam desenvolvidos estudos semelhantes em empresas de outros seguimentos. Assim será possível observar se essas organizações adotam os dois métodos observando os princípios da contabilidade ou somente um para aos fins gerencias.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, A.; LIMA, F. G. **Estrutura e análise de balanços**: um enfoque econômico-financeiro. São Paulo: Atlas, 2007.

BERNARDI, L. A. **Manual de formação de preços**: políticas, estratégias e fundamentos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresa modernas. 3.ed.: Atlas: São Paulo, 2010.

BRUNI, A. L. **A Administração de custos, preços e lucros**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

ECKERT, A; MECCA, M. S; BIASIO, R. **Uso de técnicas de gestão de custos e de preços para tornar as empresas competitivas e lucrativas sem entrar na guerra de preços baixos**. Revista Contabilidade e Informação, Ijuí, RS, ano 14, n. 35, p.17 28,jul./dez.2011. Disponível em: <<http://www1.unijui.edu.br/revistas/index.php/revista-contabilidade-e-informacao-edicao-atual>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

GARRISON, R. H; NOREEN, E. W; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOTLER, P; ARMSTRONG, G. **Princípios de marketing**. Tradução de Cristina Yamagami. 12. ed.

São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, D. G; SOUZA, M. A. **Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveras estabelecidas no RS.** Revista Universo Contábil, Blumenau, SC, v. 2, n. 1, p. 43-60, jan./abr. 2006. Disponível em:<<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/109/68>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos.** Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão.** 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

OLIVEIRA, L. M; PEREZ JR., J. H. **Contabilidade de custos para não contadores.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PONTE, V. M. R. **Formação dos preços de venda: uma investigação no setor de recapagem de pneus.** In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE DA USP, 7., 2007, São Paulo. **Anais.** São Paulo, 2007. Disponível em:<<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/211.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial.** Um enfoque em sistema de informação Contábil. 3. ed. São Paulo: Atlas; 2000.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES DA RETAGUARDA OPERACIONAL DE UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA

Ritiele Marcia Kovaleski Schreiber

Bacharel em Ciências Contábeis, Especialista em Controladoria e Gestão Empresarial Unijui.

Euselia Pavaglio Vieira

Professora da DACEC – Unijui, Mestre em Contabilidade pela FVC e Doutora em Administração pela UNAM.

Jorge Oneide Sausen

Professor do DACEC – Unijui, Doutor em Administração UFSC

RESUMO: As empresas buscam incessantemente por eficiência nas suas atividades e também na forma de dividir os seus custos para realização, procurando cada vez mais, por meio de uma otimização de seus processos, reduzir os custos e despesas aumentando seus resultados. Neste sentido, a instituição financeira estudada criou uma retaguarda centralizada de processos, que tem o nome de *Back Office*. Este realiza atividades operacionais de forma centralizadas em um único local, com isso retirou das Unidades de Atendimento a parte operacional, deixando-a com mais oportunidade de realizar novos negócios, atender melhor ao seu associado, aprimorar o relacionamento, a satisfação do mesmo com a instituição e com os negócios realizados. O trabalho tem o objetivo de apresentar uma proposta de rateio dos serviços

prestados, isto para que de uma forma mais assertiva sejam identificados os custos de cada processo feito, e com base nos custos sejam elaborados os rateios por quantidade de serviços prestados *versus* custos. O maior desafio é elaborar um critério de rateio de custos envolvidos em cada serviço realizado no *Back Office*. A base conceitual utilizada é o custeio ABC e a metodologia abrange uma pesquisa aplicada, descritiva com coleta de dados por meio de entrevistas despadronizadas. O resultado do estudo apresenta uma proposta de rateio de custos, é feita com base em um percentual de complexidade que é dado para cada atividade e, desta forma, cada Unidade de Atendimento saberá o custo de cada serviço contratado resultando na eficiência de gerenciamento de custos e processos.

PALAVRAS CHAVE: Atividades. Rateio. Custo ABC. Gerenciamento.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 | INTRODUÇÃO

No contexto atual as organizações buscam cada vez mais aperfeiçoar as suas atividades e reduzir os custos de várias maneiras, buscando no aperfeiçoamento dos processos de trabalho um maior desenvolvimento da instituição,

com o foco em permanecer no mercado e aumentar os resultados. Neste cenário, a instituição financeira estudada criou uma área centralizada chamada *Back Office* que é uma retaguarda operacional que desenvolve atividades e presta serviços conforme demanda das Unidades de Atendimento desta instituição financeira. O trabalho realizou-se com base em identificar uma forma justa de critérios para rateio das despesas que esta área tem com a prestação de serviços. Cada serviço prestado possui um custo para ser realizado, é este custo por atividade que foi calculado e avaliado, verificando qual a melhor forma para realizar a distribuição do mesmo, ou seja, o custo total do *Back Office* necessita ser rateado entre as Unidades de Atendimento conforme o uso dos serviços desta área.

Assim sendo, o custeio baseado em atividades é um método que apropria custos de atividades conforme os recursos que a atividade consome. Conforme Eldenburg; Wolcott (2007) o sistema de custeio baseado em atividade (ABC) atribui os custos indiretos às atividades específicas realizadas num processo de fabricação de um produto ou serviço.

Neste contexto, o estudo objetiva aplicar a metodologia do método de custeio baseado em atividades em uma organização financeira que possibilite a análise dos custos de cada uma das atividades que agregam valor e seus respectivos indicadores para o gerenciamento do serviço. No sentido de buscar o maior embasamento e conhecimento para o desenvolvimento da mesma, a natureza da pesquisa se classifica como aplicada, descritiva de abordagem qualitativa. Quanto aos procedimentos técnicos a pesquisa constitui-se como bibliográfica, documental e estudo de casos, através da análise documental e entrevistas despadronizadas com os gestores.

Assim sendo, o custeio ABC aplicado aos serviços desenvolvidos pelo *Back Office* pode contribuir na apuração do custo e na análise dos resultados das atividades. Já nos estudos de (BEZERRA, et al.2008) descrevem que o entendimento de que as empresas são formadas por um emaranhado de atividades conectadas umas às outras em uma estrutura que é responsável por tudo que acontece dentro da empresa. Na execução dessas atividades, encontram-se as explicações de como foram consumidos os recursos que vão dar origem a um produto. Outro estudo, de Wernke (2005) relata que a metodologia ABC, ao tentar associar os custos às atividades desempenhadas pela empresa, consegue alocar, de forma mais acurada, os custos a seus fatores causais. Para isso, faz-se necessário um conhecimento detalhado das atividades da empresa, de forma que cada custo possa ser atribuído a um processo, em uma primeira etapa, e, posteriormente, a um produto. Para Borinelli, Santos (2014, p. 3) as instituições financeiras têm mensurado custos por atividades utilizando o método de Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*), assim facilitando o processo por parte dos gestores os quais conseguem analisar detalhadamente como cada atividade está se comportando na composição do resultado final de um produto ou objeto de custeio.

O método de custeio ABC passou por três gerações para evoluir e que podem

ser assim definidas, conforme Leite (2001), a primeira geração foca no custeio do produto, a segunda no custeio do processo ou avaliação da performance e a terceira no custeio do valor encadeado para ser usado na análise estratégica. Todas as três usam as mesmas atividades, como base de dados, porém as diferenças ocorrem nos tipos de ligação e extensão das atividades que serão coletadas, (LEITE, 2001). Assim sendo, o estudo buscou desenvolver por meio do custeio ABC uma proposta de rateio bem coerente com os custos que os serviços da área de *Back Office* vão utilizar em cada processo desenvolvido.

2 | BASE CONCEITUAL

2.1 Custeio ABC

O custeio ABC surgiu nos Estados Unidos com a proposta de analisar os processos, as atividades de uma organização, identificando aqueles que agregam valor ou não aos produtos ou serviços de uma entidade, como forma de tentar alocar os recursos produtivos da empresa de forma mais eficiente. Neste sentido, Bornia (2002) ressalta que a ideia inicial do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender o seu comportamento, encontrando bases que representam as relações entre os produtos e essas atividades.

Enquanto que Martins; Rocha (2010) descrevem que o custeio ABC cuida do mapeamento de processos e atividades, da identificação dos fatores que determinam ou influenciam o custo das atividades e da identificação das rotas de custos, rastreando-os aos produtos, clientes, canais de distribuição etc. Sobre outro ponto de vista, (BLOCHER, et. al. 2007) afirma que a gestão estratégica de custos facilita o sistema ABC de custeio, o qual, apropria os custos aos produtos ou clientes conforme são consumidos, além disto, descreve uma empresa com uma série de atividades a fim de que a execução atenda às necessidades dos clientes, fornecendo informações que permitam aos gestores aumentar a competitividade da instituição e atingir objetivos definidos.

Desta forma, Nakagawa (1994) relata que a quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC. Desta forma, (BORNIA, 2002) adota o posicionamento de que o custeio baseado em atividades consiste em segmentar as diversas atividades da empresa, calcular os custos de cada uma delas, compreender o comportamento individual das mesmas, além de identificar as causas dos custos relacionados a elas, então alocar aos produtos de acordo com as intensidades de uso. Isso “pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos”, (BORNIA, 2002, p.122).

As etapas do cálculo dos custos dos produtos pelo método ABC, conforme

Bornia (2002) são o mapeamento das atividades, alocação dos custos às atividades, redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas e cálculo dos custos dos produtos. Com base nos conceitos dos autores já citados, pode-se interpretar que o sistema de **custeio ABC** permite obter um melhor detalhamento e visualização dos custos por meio da análise das atividades executadas dentro da organização, consiste na identificação, análise e alocação de custos aos processos de uma determinada entidade, o que auxilia no gerenciamento.

Na maioria das entidades para obter um bom funcionamento e poder chegar a um serviço final de qualidade, faz-se necessário ser basicamente dividida em etapas ou setores, e nestes são realizados os processos que são baseados em atividades. Pode-se entender que atividade, segundo Martins (2000), é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas. Essa visão de processo é uma importante diferença entre o ABC e os métodos tradicionais, pois facilita o apoio a ações de melhoria da empresa.

De forma geral, o custeio baseado em atividades é a base para o desenvolvimento do trabalho proposto, inicialmente identificando os processos e analisando cada atividade em sua área estudada, utilizando como diretriz do estudo conceito de (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 142) sobre o custeio baseado em atividades, para o autor este método privilegia a visão de processos interdepartamentais, onde “a primeira etapa é a identificação dos processos relevantes e, a partir da análise de cada um, as atividades são identificadas em suas respectivas unidades organizacionais (departamentos etc.)”. Entretanto, é possível percorrer o caminho iniciando pelas áreas e a partir delas, identificar as atividades pertences a cada processo relevante, no sentido de ajudar a visualizar e a validar os processos e atividades mapeados.

O sistema ABC tem como vantagem o fato de permitir uma análise que não se restringe ao custo do produto, ou seja, permite que os processos que ocorrem na própria empresa também sejam custeados, o que a diferencia de outros sistemas de custeio. Aliás, talvez aqui estejam seus maiores méritos, (MARTINS, 2010). Porém, para conseguir fazer um rateio dos custos dos processos é necessário entender as atividades, em função de que existem as atividades que agregam valor e as atividades que não agregam valor. Para (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 144) as atividades que não agregam valor “são aquelas que podem ser eliminadas sem afetar os tributos do produto (qualidade, funcionalidade etc.) nem o nível de atendimento aos clientes. Exemplos: retrabalhar, movimentar materiais e documentos internamente etc. e todas as realizadas em duplicidade”. Ao contrário desses exemplos estão as atividades que agregam valor, ou seja, aquelas que contribuem para aumentar o resultado econômico, adotando uma perspectiva dos administradores e dos acionistas, como exemplo tem-se as conferências, auditorias que mesmo não agregando valor aos clientes,

proporcionam confiança para a administração com relação aos controles internos.

As atividades que agregam valor ao produto/serviço são aquelas que aumentam a satisfação dos clientes, ou seja, que quando chegam ao cliente final apresentam o resultado que esperado por ele, e as atividades que não agregam valor são aquelas que não têm valor para o cliente final, pois ele não consegue perceber elas no produto ou serviço prestado, mas elas fazem parte do processo e são atividades que poderiam ser reduzidas ou até eliminadas sem afetar a percepção do valor no produto recebido pelo cliente, mas que estão presentes dentro das tarefas das empresas, pois são necessárias para o seu funcionamento, como por exemplo: atendimento telefônico, transporte, armazenamento de materiais e documentos, retrabalhos operacionais, etc.

Portanto, o custeio ABC é uma ferramenta que demonstra a melhor visualização dos custos por meio da análise das atividades executadas dentro da organização e suas relações com os serviços ou produtos.

2.2 Custos

Os custos são gastos na execução de um serviço ou produto. Neste sentido, Martins; Rocha (2010, p. 9) conceituam como sendo “a expressão monetária do consumo, da utilização ou da transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços”. Para caracterizar um custo, o mesmo deve ter a ocorrência de consumo, utilização ou transformação de um recurso econômico, e possuir o objetivo de produzir bens ou serviços, se o evento atender estes dois requisitos, existe um custo.

No entendimento de Dutra (2010), custo é a parcela do gasto que é aplicada na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não. Custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização.

Os custos são divididos em custos fixos e custos variáveis e para Souza; Diehl (2009), custos fixos são aqueles que, dentro de uma faixa produtiva, não apresentam variação em função da quantidade produzida. Segundo Martins; Rocha (2010), custos fixos são aqueles cujo montante não é afetado pelo volume, dentro de determinado intervalo do nível de atividade. Na visão de Dutra (2010), definem-se custos fixos como os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não são consequência de variações do volume de atividade em períodos iguais.

Com relação aos custos variáveis, para Martins; Rocha (2010) são aqueles cujo montante é afetado de maneira direta pelo volume, dentro de determinado intervalo do nível de atividade. Já para Souza; Diehl (2009), custos variáveis são aqueles que, dentro de uma larga faixa produtiva, têm variação diretamente proporcional à quantidade produzida, isto é, crescem com a elevação deste. E podem analisar também o conceito de Dutra (2010) que nos diz que, definem-se custos variáveis

como os custos que variam em função da variação do volume de atividade, ou seja, da variação da quantidade produzida no período.

Mediante todos estes conceitos, aplicando-se a atividade de serviços, verifica-se que os custos fixos não dependem da quantidade de serviços realizados para existir, ou seja, eles irão acontecer de qualquer forma enquanto a estrutura da instituição financeira existir, já os custos variáveis, depende completamente do volume de serviços realizados na cooperativa, pois são custos usados diretamente para produzir um bem ou serviço.

2.3 ABM o gerenciamento do custeio ABC

A gestão de uma organização é de fundamental importância para o bom andamento dos negócios e obter bons resultados para que a mesma se desenvolva e cresça cada vez mais. Para fazer gestão é de suma relevância ter de forma clara todos os custos envolvidos no processo, e para esta gestão de custos, o método de custeio ABC é uma poderosa ferramenta que auxilia os gestores.

Para compreender melhor, pode-se basear no conceito de Martins (2010) dissertando que a Gestão Baseada em Atividades apoia-se no planejamento, execução e mensuração dos custos das atividades para obter vantagens competitivas; utiliza o Custeio Baseado em Atividades e caracteriza-se por decisões estratégicas como: alterações no *mix* de produtos; alterações no processo de formação de preços; alterações nos processos; redesenho de produtos; eliminação ou redução de custos de atividades que não agregam valor; eliminação de desperdícios; elaboração de orçamentos com base em atividades etc.

Para entender a principal diferença entre o ABC e o ABM, buscou-se o conceito de Martins; Rocha (2010) informando que o objetivo principal do ABC é a mensuração de custos e o do ABM é a gestão de custos, por meio da melhoria dos processos; ainda que haja uma forte ligação entre essas duas abordagens, o ABC fornecendo informações de custos para o ABM, cada uma tem sua própria área de atuação: a primeira diz respeito ao processo de mensuração e está no campo da Contabilidade; a segunda refere-se ao processo de tomada de decisão.

Estudos realizados por Osiro; Tachibana (2000) puderam concluir que com o aumento da utilização do ABM, os gestores estão analisando e melhorando continuamente as atividades, desde os fornecedores até os clientes finais de seus produtos, é necessário abranger todo o ambiente no qual a empresa está inserida tanto o interno quanto externo, pois, cada vez mais, eles estão voltando suas preocupações para o longo prazo garantindo a sobrevivência, o crescimento e o desenvolvimento das suas empresas.

Neste cenário, estudos de Tinoco; Carvalho (2003) relatam que a gestão baseada na atividade é uma ampla disciplina que facilita a administração por atividades, como uma maneira de maximizar o valor recebido pelo cliente e o resultado alcançado pela empresa, por meio desta adição de valor. Sobre o ponto de vista de Lobo; Souza; Lima

(2000), o ABM é, portanto, uma ferramenta para a redução de custos e a aplicação de melhoria contínua. Com o ABM é possível reduzir tempo de esforço, compartilhar atividades, redirecionar recursos e analisar as atividades. O ABC, por seu turno, enfoca o custeamento de produtos ou serviços, mede rentabilidade e gera uma base de dados de atividades e de direcionadores necessária para o gerenciamento das atividades.

Outro estudo interessante e informativo é de Eldenburg; Wolcott (2007) ao relatar que a gestão baseada em atividades (ABM) é um processo que utiliza as informações do ABC com o propósito de avaliar os custos e os benefícios das atividades de produção e de apoio interno, e também de identificar e implementar oportunidades de melhorias na lucratividade, eficiência e qualidade da empresa. A ABM baseia-se nas informações exatas fornecidas pelo ABC. Eis as cinco principais utilizações da ABM: gestão da lucratividade dos clientes; gestão do design dos produtos e processos; gestão dos custos ambientais; gestão da qualidade e gestão dos recursos restritos.

Com base nos estudos citados, é possível compreender o quanto importante é este gerenciamento e a sua aplicabilidade em uma organização, e a partir disso estudar como é feito este gerenciamento na instituição estudada e, após a aplicação do método de custeio ABC pode-se propor novas formas de fazer o gerenciamento se for o caso analisado na empresa em estudo, assim como o gerenciamento ABM que também requer que haja uma revisão periódica das atividades e a forma de execução para evitar desperdícios, e identificar possíveis melhorias que podem ser aplicadas.

3 | METODOLOGIA

Com o propósito de obter conhecimentos em uma situação prática real, envolvendo verdades e interesses locais a natureza da pesquisa se classifica como aplicada. No que se refere aos objetivos, a pesquisa é descritiva em função de que se realizou com uso de técnicas padronizadas e levantamento de dados. Para Gil (1999, p.43) “algumas pesquisas descritivas vão além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, pretendendo determinar a natureza dessa relação”. Neste caso tem-se uma pesquisa descritiva que se aproxima da explicativa.

Referente a abordagem qualitativa Zamberlan et al., (2014), considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. Quanto aos procedimentos técnicos que são os métodos que podem ser usados para a pesquisa, utilizou-se do estudo de caso, pois é um estudo profundo do objetivo, que no caso é busca por critérios de rateio sobre os serviços prestados pela retaguarda operacional de uma instituição financeira. Yin (2001, p. 21) afirma que “o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real – tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos”.

Os instrumentos necessários para realizar a coleta de dados foram a pesquisa bibliográfica, documental e entrevista com os gestores no modelo despadronizado. A pesquisa bibliográfica foi fundamental na realização do trabalho, por meio dela foi possível o entendimento das teorias e dos conceitos existentes. Na pesquisa documental foram utilizados documentos que a instituição em estudo disponibilizou para análise, as quais contém dados e informações da entidade, do *Back Office* e das atividades prestadas por este, onde os mesmos foram avaliados para identificar os custos da área estudada. Através da entrevista despadronizada, foi possível ter uma compreensão mais clara sobre como funciona a instituição estudada, neste sentido, realizou-se entrevistas com os responsáveis pelo *Back Office* para entender como são feitos os trabalhos. Após o uso destes instrumentos na coleta de dados, foram analisados, tabulados conforme a proposta do estudo de caso na realização do trabalho proposto.

4 | ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados consiste no relato do estudo realizado, apresenta e analisa os resultados da aplicação dos instrumentos referenciados na metodologia, demonstra os custos e despesas produzidos pelo *Back Office* e realiza o rateio dos mesmos por meio do critério estabelecido.

4.1 ABC e ABM aplicado a organizações que desenvolvem atividades de serviços

Em uma empresa que presta serviços, como uma instituição financeira que é o caso deste trabalho, o produto que a organização entrega ao seu cliente na verdade é um serviço. Este serviço tem atributos únicos como, por exemplo ser intangível, não pode ser palpável, não pode ser estocável, tem que ser de qualidade porque não pode ser substituído e se deixar uma primeira impressão negativa ao cliente será muito difícil ser revertida. Para prestar um serviço o colaborador precisa estar muito bem preparado e treinado para ter domínio do assunto quando prestar o serviço.

Na instituição estudada os serviços são divididos entre atendimento ao associado feito na Unidade de Atendimento, a qual realiza os negócios e os serviços operacionais que são prestados por uma retaguarda centralizada denominada de *Back Office*. Esta retaguarda realiza todas as atividades operacionais em sistemas que precisam ser feitos para efetuar um negócio, ou seja, fornecer ao associado um produto ou serviço. O *Back Office* foi criado com a intenção de retirar das Unidades de Atendimento todos os processos operacionais para que os colaboradores pudessem dar mais atenção e atender melhor aos associados, prospectando mais negócios, e com isso haja aumento da rentabilidade da instituição e por consequência venha a crescer e se desenvolver cada vez mais.

A proposta do *Back Office* segundo Rossi, (2014) é o modelo de compartilhamento na instituição financeira, propõe a criação de estruturas de retaguarda visando compartilhar os serviços entre Unidade de Atendimento da mesma instituição, visa principalmente, desonerar a plataforma de atendimento de atividades administrativas e operacionais, com redução de custos. Este modelo busca principalmente a padronização dos processos gerando um ganho de escala e focando os colaboradores no relacionamento com seu associado com base na valorização de seus anseios.

Hoje o *Back Office* é dividido em áreas, cada uma com os seus principais processos, são elas: área de Crédito Rural a qual realiza contratos de investimentos e custeio agrícola; área de Contas que realiza abertura, atualização, renovação e encerramento de contas, admissões e demissões; área de Produtos e Serviços que realiza processos de seguros e consórcios e em breve a área de Crédito Comercial estará operando também com os demais tipos de empréstimos. Cada processo possui as suas atividades que agregam valor que são as que retornam para a Unidade de Atendimento estando concluídas e com isso pouparam a etapa de dispensar seu tempo com estes procedimentos, além das atividades que não agregam valor como por exemplo, o atendimento telefônico, retrabalhos, arquivamento de dados, mas que são atividades que necessitam ser feitas pelo *Back Office*.

Em relação aos custos das atividades que agregam ou não valor, segundo Cogan (1994) o que se deve fazer é custear as mudanças requeridas no processo, e considerar a redução das atividades que não agregam valor como um dos benefícios que ajudará a pagar o custo de se fazer as mudanças. E custear as atividades que não agregam valor não é diferente de custear as que agregam valor.

Conforme estudos de Yamagata (1995) para realizar a apuração de custos de cada produto e serviço, o modelo de custeio de produtos tradicional depende inicialmente de algumas informações. As principais informações são provenientes da contabilidade financeira, ou no caso da instituição em estudo, da contabilidade bancária. Além das informações contábeis, são necessárias algumas informações de origem não contábil. Sendo assim, as informações necessárias seriam: Plano de Órgãos e Plano de Custos; valores contabilizados, com a abertura adequada de contas; custos por órgão, provenientes da departamentalização; dados extra contábeis para dar um tratamento gerencial às informações de depreciação, aluguel atribuído de bens imóveis e móveis, encargos sociais, etc.; custos de sistemas; quantidades e volumes de transações, contratos abertos e em vigor; quantidade de funcionários; área ocupada; número de terminais de telefone e telex; horas de mão-de-obra direta, inclusive detalhando horas-extras e férias; tempos e movimentos, cronometragem de tempos de atividades; e outras.

Com base nos conceitos revisados, o trabalho seguiu um roteiro de pesquisa de dados utilizando a metodologia proposta e seus instrumentos, na sequência são analisados os dados e com base nestes, realizou-se uma proposta de rateio dos custos das áreas do *Back Office* de acordo com as atividades que estas exercem.

4.2 Caracterização do processo e apuração de custos

As atividades que são executadas nas células do *Back Office* são demonstradas no quadro 1:

	Célula de Crédito Rural	Custeio
		BNDES
		Solicitações diversas BNDES-Custeio
Back Office	Célula de Produtos e Serviços	Contratação de Consórcios
		Contratação de Seguros
		Renovação de Seguros
		Demais processos de seguros
		Limites Especiais
		Revenda de Veículos
	Célula de Contas	Abertura de Contas
		Encerramento de Contas
		Baixa de Capital
		Atualização de Cadastro
		Acerto com Capital
		Relatório de Visita
		Baixa Parcial de Capital

Quadro 1 – Descrição das Atividades

Fonte – Elaborado conforme pesquisa (2015)

O *Back Office* envolve três células de serviços que são, Contas, Produtos e Serviços e o Crédito Rural, em cada uma desenvolve diferentes atividades que agregam ou não valor aos serviços realizados. Neste sentido, o estudo apresenta o levantamento dos custos das atividades que agregam valor aos serviços prestados pela instituição financeira.

Os custos diretos são segundo Souza; Diehl (2009) classificados em materiais diretos, mão-de-obra direta, neste sentido o quadro 2 compõe a folha de pagamento dos colaboradores das células, a base dos valores refere-se ao custo total com encargos médio/mês do 1º semestre de 2015. A célula que tem o maior custo direto é a célula de Crédito Rural conta com cinco colaboradores, seguida da célula de Contas com oito colaboradores e, por último a célula de Produtos e Serviços com seis colaboradores, esta tem o menor custo direto, isso se comprehende no fato de que os salários não são todos iguais, geralmente se diferem com base no tempo em que cada colaborador está na empresa e com o nível de conhecimento que possui.

Custo	Contas	Produtos e Serviços	Crédito Rural	Custo Direto Total
Salários colaboradores com encargos	35.292,43	26.981,85	41.270,75	103.545,03

Quadro 2 – Custos Diretos

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

Os custos indiretos que são todos os demais custos, e não são separados por célula, ou seja, são todos custos indiretos de todo *Back Office*, tiveram como base o mês de Agosto de 2015 e são compostos pelos custos com depreciação de máquinas e equipamentos, aluguel, salário do gerente administrativo financeiro, custos com veículos sendo eles: seguros, manutenção, combustível, depreciação, seguros empresarial, energia, manutenção de máquinas, condomínio além de água, telefone, serviço de limpeza, material de expediente, copa e cozinha, impressão e digitalizações, malote, contingência *off line, link*, aluguel de *software* e outros. O custo indireto mais relevante é o salário do gerente administrativo financeiro representa 42% dos custos indiretos totais, seguido do custo com aluguel, 12% dos custos indiretos totais e dos custos com depreciação de máquinas e equipamentos que representa 11% do total.

Custos Indiretos	Total	%
Depreciação de maquinas e equipamentos	4.816,02	11
Aluguel	5.234,27	12
Salário do gerente administrativo financeiro	18.221,11	42
Custos com veículos: seguros, manutenção, combustível e depreciação	1.495,90	3
Seguro empresarial	48,55	0,1
Energia	750,00	2
Manutenção de máquinas	450,00	1
Condomínio e água	760,00	2
Telefone	100,00	0,2
Serviço de limpeza	2.000,00	5
Material de expediente	500,00	1
Copa e cozinha	400,00	1
Impressão e digitalizações	167,84	0,4
Malote	986,67	2
Contingência <i>off line</i>	161,75	0,4
<i>Link</i>	2.007,90	5
Aluguel de <i>software</i>	3.082,70	7
Outros	2.000,00	5
Custo indireto total	43.182,71	100

Quadro 3 – Custos Indiretos

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

Por meio da aplicação do método de custeio ABC foi possível obter o custo total no período de um mês, encontrado através da soma dos custos diretos com os custos indiretos. Posteriormente o valor do custo total R\$ 146.727,74 foi dividido pelo número total de atendimentos do mês 3.075, tem-se, portanto, como resultado o custo individual de um atendimento realizado.

Custo Direto Total	103.545,03
Custo Indireto Total	43.182,71
Custo Total	146.727,74

Custo Total/Total de Atendimentos	47,72	= Custo médio de um atendimento
-----------------------------------	--------------	---------------------------------

Quadro 4 – Custo Total pelo custeio por absorção e método ABC

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

De posse do custo individual por atendimento e este multiplicado pela quantidade de atendimentos no mês de cada célula, tem-se o custo total de atendimentos por célula no mês. As células de expansão são os setores do *Back Office*, ou seja, entende-se que a retaguarda operacional é dividida por áreas onde cada uma trata das atividades para qual é especializada. No mês estudado a célula de Contas foi a que mais realizou atendimentos sendo 1.685, seguida da célula de Produtos e Serviços 874 e na sequência a célula de Crédito Rural com 516 atendimentos.

Células	Contas	Produtos e Serviços	Crédito Rural	Custo Total
Atendimentos Mês	1.685	874	516	3.075
Custo por Célula dos Atendimentos	80.402,03	41.704,08	24.621,63	146.727,74

Quadro 5 - Custo total de atendimentos e custo total por célula

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

Cada célula estabeleceu um grau de complexidade por atividade executada em percentual, para chegar a este índice, cada célula levou em consideração o tempo que é levado para realizar, quantidade de colaboradores envolvidos na atividade e o grau de dificuldade para realizá-la, ou seja, o tempo de esforço humano que é dedicado para realizar.

	Célula de Crédito Rural	Custeio	40%
		BNDES	55%
		Solicitações diversas BNDES-Custeio	5%
Back Office	Célula de Produtos e Serviços	Contratação de Consórcios	35%
		Contratação de Seguros	20%
		Renovação de Seguros	25%
		Demais processos de Seguros	10%
		Limites especiais	5%
		Revenda de veículos	5%
	Célula de Contas	Abertura de Contas	30%
		Encerramento de Contas	5%
		Baixa de Capital	5%
		Atualização de Cadastro	20%
		Acerto com Capital	30%
		Relatório de Visita	5%
		Baixa Parcial de Capital	5%

Quadro 6 – Grau de complexidade por atividade e por célula

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

Com esta relação de percentual de complexidade por atividade, por célula e de posse do custo total por célula, calcula-se o custo por atividade no mês.

		Percentual de complexidade 100%	Custo total dos atendimentos
	Custeio	40%	9.848,65
Célula de Crédito Rural	BNDES	55%	13.541,90
	Solicitações diversas BNDES- Custeio	5%	1.231,08
	Contratação de Consórcios:	35%	14.596,43
	Contratação de Seguros:	20%	8.340,82
Célula de Produtos e Serv.	Renovação de Seguros:	25%	10.426,02
	Demais processos de Seguros:	10%	4.170,41
	Limites Especiais:	5%	2.085,20
	Revenda de Veículos:	5%	2.085,20
	Abertura de Contas	30%	24.120,61
	Encerramento de Contas	5%	4.020,10
Célula de Contas	Baixa de Capital	5%	4.020,10
	Atualização de Cadastro	20%	16.080,41
	Acerto com Capital	30%	24.120,61
	Relatório de Visita	5%	4.020,10
	Baixa Parcial de Capital	5%	4.020,10
Total			146.727,74

Quadro 7 – Custo total dos atendimentos por célula

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

A partir do valor total por atividade no mês, no próximo passo calcula-se o custo por tipo de atividade. Na célula de contas após realizar os cálculos foi possível chegar ao valor do custo por tipo de atendimento conforme demonstrado no quadro 8, sendo que a atividade de maior valor é o acerto com capital R\$ 3.445,80 e a atividade de menor custo é a atualização de cadastro custando R\$ 15,80. A grande diferença de custos entre elas se dá em função do grau de complexidade para execução de cada uma e a quantidade de vezes que as mesmas foram desempenhadas no mês estudado.

	Atividade	Grau de complexidade	Custo do grupo de atividades	Quantidade	Custo por tipo de atendimento
	Abertura de Contas	30%	24.120,61	462	52,21
	Encerramento de Contas	5%	4.020,10	68	59,12
Célula de Contas	Baixa de Capital	5%	4.020,10	68	59,12
	Atualização de Cadastro	20%	16.080,41	1018	15,80
	Acerto com Capital	30%	24.120,61	7	3.445,80
	Relatório de Visita	5%	4.020,10	53	75,85
	Baixa Parcial de Capital	5%	4.020,10	9	446,68

Quadro 8 – Custo por tipo de atendimento da célula de contas

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

Com o valor do custo individual por tipo de atendimento, foi possível saber o custo por Unidade de Atendimento de cada atividade no mês. Isso possibilita que cada Unidade de Atendimento pague especificamente pelo serviço que lhe é prestado no mês, o que é de suma importância para empresa possa fazer a análise gerencial dos custos do *Back Office* e de cada Unidade de Atendimento gerando maior eficiência na gestão que é um dos principais objetivos do ABM, a Gestão Baseada em Atividades.

Considerando a coluna total mês da célula de Contas no quadro 9, a Unidade de Atendimento que teve um rateio maior de valores foi a Unidade 8 sendo R\$ 22.030,32 e a que menos teve custo foi a unidade 4 com R\$ 876,81, demonstrando que cada Unidade está recebendo o rateio do serviço que contratou sendo possível gerencia-lo através do ABM.

UA	Abertura de Conta	52,21	Encerramento de conta	59,12	Baixa de Capital	59,12	Atualização Cadastral	15,80	Acerto com Capital	3.445,80	Relatório de Visita	75,85	Baixa Parcial de Capital	446,68	Total Mês
2	46	2.401,62	4	236,48	3	177,36	31	489,68	1	3.445,80	4	303,40	1	446,68	7.501,01
3	50	2.610,46	11	650,31	3	177,36	95	1.500,63		-	5	379,25		-	5.318,01
4	4	208,84	1	59,12	1	59,12	30	473,88		-	1	75,85		-	876,81
5	8	417,67	3	177,36	10	591,19	73	1.153,11		-	1	75,85		-	2.415,19
6	36	1.879,53	7	413,83	4	236,48	108	1.705,98		-	4	303,40	1	446,68	4.985,90
7	14	730,93	1	59,12	6	354,71	26	410,70		-	1	75,85		-	1.631,31
8	43	2.244,99	9	532,07	8	472,95	79	1.247,89	5	17.229,01	4	303,40		-	22.030,32
9	51	2.662,66	1	59,12	1	59,12	67	1.058,34	1	3.445,80	6	455,11		-	7.740,15
10	32	1.670,69	6	354,71	3	177,36	100	1.579,61		-	4	303,40	2	893,36	4.979,13
11	24	1.253,02	10	591,19	4	236,48	40	631,84		-	6	455,11		-	3.167,64
12	6	313,25	1	59,12	7	413,83	51	805,60		-	1	75,85	1	446,68	2.114,34
13	8	417,67	1	59,12	2	118,24	61	963,56		-	3	227,55		-	1.786,14
14	4	208,84	1	59,12	2	118,24	32	505,47		-	1	75,85		-	967,52
15	62	3.236,96	6	354,71	6	354,71	93	1.469,04		-	5	379,25		-	5.794,68
16	5	261,05	2	118,24		-	45	710,82		-	1	75,85	1	446,68	1.612,64
17	26	1.357,44	3	177,36	8	472,95	69	1.089,93		-	2	151,70	2	893,36	4.142,73
18	43	2.244,99	1	59,12		-	18	284,33		-	4	303,40	1	446,68	3.338,52
	462	24.120,61	68	4.020,10	68	4.020,10	1018	16.080,41	7	24.120,61	53	4.020,10	9	4.020,10	80.402,03

Quadro 9 – Custo por Unidade de Atendimento da célula de Contas

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

Para célula de Produtos e Serviços e também com a aplicação do método de custeio ABC foi possível realizar o mesmo cálculo, utilizando o valor total por atividade no mês, dividido pelo grau de complexidade que foi dado para cada atividade, chegou-se ao custo individual por tipo de atendimento o que viabilizará o rateio mais juntos entre as Unidades de Atendimentos. Nesta célula a atividade mais cara é a revenda de veículos R\$ 2.085,20 por processo, o valor ficou elevado em razão de que no mês estudado teve apenas um atendimento e o processo de menor valor, além disto foi feito a maior quantidade de vezes sendo 665 processos de renovação de seguros. Esta análise é de grande importância para empresa a qual poderá com estes números identificar quais produtos e serviços está sendo vendido mais e se o resultado tem sido o esperado pela empresa.

	Atividade	Grau de complexidade	Custo do grupo de atividades	Quantidade	Custo por tipo de atendimento
	Contratação de Consórcios	35%	14.596,43	81	180,20
	Limites Especiais	5%	2.085,20	6	347,53
Célula de Produtos e Serviços	Revenda de Veículos	5%	2.085,20	1	2.085,20
	Contratação de Seguros	20%	8.340,82	63	132,39
	Renovação de Seguros	25%	10.426,02	665	15,68
	Demais processos de Seguros	10%	4.170,41	59	70,68

Quadro 10 – Custo por tipo de atendimento da célula de Produtos e Serviços

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

Tendo o valor do custo por tipo de serviços foi possível calcular o custo de cada Unidade de Atendimento por tipo de serviço que foi prestado. Na amostra realizada que se refere ao mês de Agosto de 2015, o quadro 11 demonstra o total por Unidade de Atendimento de cada processo em um mês onde o total de despesas da célula de Produtos e Serviços é de R\$ 41.704,08 e a Unidade que mais utilizou do serviço da célula de Produtos e Serviços é, portanto a que teve maior custo foi a Unidade 3 com custo total no mês de R\$ 5.859,29 o que não significa dizer que é a Unidade que mais demanda para esta célula pois o cálculo não é com base na quantidade de processos e sim no valor de cada processo vezes a quantidade.

UA	Consórcios	180,20	Limites Especiais	347,53	Revendas de Veículos	2.085,20	Contratação de Seguros	132,39	Renovação de Seguros	15,68	Seguros - Demais processos	70,68	TOTAL MÊS
2	3	540,61	0	-	0	-	2	264,79	60	940,69	3	212,05	1.958,14
3	7	1.261,42	3	1.042,60	1	2.085,20	5	661,97	29	454,67	5	353,42	5.853,29
4	1	180,20	0	-	0	-	2	264,79	26	407,63	6	424,11	1.276,73
5	10	1.802,03	0	-	0	-	0	-	50	783,91	1	70,68	2.656,62
6	14	2.522,84	0	-	0	-	10	1.323,94	51	799,59	4	282,74	4.929,11
7	2	360,41	0	-	0	-	0	-	18	282,21	1	70,68	713,30
8	8	1.441,62	0	-	0	-	7	926,76	38	595,77	6	424,11	3.388,26
9	4	720,81	1	347,53	0	-	7	926,76	33	517,38	5	353,42	2.865,91
10	5	901,01	2	695,07	0	-	8	1.059,15	79	1.238,58	8	565,48	4.459,29
11	1	180,20	0	-	0	-	1	132,39	17	266,53	4	282,74	861,87
12	7	1.261,42	0	-	0	-	3	397,18	34	533,06	2	141,37	2.333,03
13	5	901,01	0	-	0	-	0	-	18	282,21	1	70,68	1.253,91
14	0	-	0	-	0	-	1	132,39	9	141,10	0	-	273,50
15	10	1.802,03	0	-	0	-	5	661,97	71	1.113,15	3	212,05	3.789,21
16	2	360,41	0	-	0	-	2	264,79	56	877,98	1	70,68	1.573,86
17	2	360,41	0	-	0	-	9	1.191,55	58	909,34	7	494,79	2.956,08
18	0	-	0	-	0	-	1	132,39	18	282,21	2	141,37	555,97
TOTAL	81	14.596,43	6	2.085,20	0	2.085,20	63	8.340,82	665	10.426,02	59	4.170,41	41.704,08

Quadro 11 – Custo por Unidade de Atendimento da célula de Produtos e Serviços

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

Com base nos mesmos métodos utilizados nas células anteriormente estudadas, para célula de Crédito Rural após encontrar o valor do custo do grupo de atividade devido ao percentual de complexidade de cada atividade e dividindo este valor pela quantidade de serviços prestados no mês de Agosto de 2015, obtém-se o custo individual por tipo de atendimento desta célula como se pode observar no quadro 12.

	Atividade	Grau de complexidade	Custo do grupo de atividades	Quantidade	Custo por tipo de atendimento
	Custeio	40%	9.848,65	429	22,96
Célula de Crédito Rural	BNDES	55%	13.541,90	67	202,12
	Solicitações diversas BNDES-Custeio	5%	1.231,08	20	61,55

Quadro 12 – Custo por tipo de atendimento da célula de Crédito Rural

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

O custo por tipo de atendimento da célula de Crédito Rural de maior expressão é a atividade BNDES, custando conforme o rateio feito R\$ 202,12, o segundo custo R\$ 61,55 é da atividade solicitações diversas BNDES-Custeio e o processo de menor valor desta célula é o Custeio representando R\$ 22,96, este também é o serviço que tem a maior quantidade de solicitações no mês estudado e por este motivo ficou com o menor custo por atendimento. Com este custo individual por tipo de serviço da célula de Crédito Rural e multiplicando ele pela quantidade de atendimentos por Unidade de

Atendimento, tem-se o valor do custo total do mês por tipo de atividade e por Unidade de Atendimento.

UA	Custeio	22,96	BNDES	202,12	Solicitações Diversas BNDES e Custeio	61,55	Total Mês
2	46	1.056,03	6	1.212,71	1	61,55	2.330,29
3	1	22,96	1	202,12	1	61,55	286,63
4	16	367,32	2	404,24	0	-	771,55
5	47	1.078,99	3	606,35	0	-	1.685,34
6	42	964,20	13	2.627,53	2	123,11	3.714,84
7	19	436,19	3	606,35	3	184,66	1.227,20
8	31	711,67	7	1.414,83	1	61,55	2.188,05
9	28	642,80	4	808,47	1	61,55	1.512,83
10	10	229,57	0	-	2	123,11	352,68
11	0	-	0	-	0	-	-
12	31	711,67	9	1.819,06	0	-	2.530,73
13	20	459,14	0	-	1	61,55	520,70
14	22	505,06	1	202,12	0	-	707,18
15	28	642,80	3	606,35	3	184,66	1.433,82
16	42	964,20	5	1.010,59	1	61,55	2.036,35
17	33	757,59	7	1.414,83	4	246,22	2.418,63
18	13	298,44	3	606,35	0	-	904,80
Total	429	9.848,65	67	13.541,90	20	1.231,08	24.621,63

Quadro 13 – Custo por Unidade de Atendimento da célula de Crédito Rural

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

Na célula de Crédito Rural pode-se observar que para Unidade de Atendimento número 11 não tem custos porque esta Unidade não trabalha com associados do meio rural, somente com o público urbano. A unidade 6 tem o maior custo no mês analisado R\$ 3.714,84 e a Unidade que tem o menor custo no mês é a Unidade 3 com R\$ 286,63 pois ela também está mais voltada para o público urbano com poucas solicitações de associados do meio rural. Esta análise gerencial é baseada no método ABM de gerenciamento de custos e servirá de base para empresa na tomada de decisões sobre o direcionamento de público nas suas Unidades em busca de produtos ou serviços.

O quadro 14 traz com base no total de custos do mês de Agosto de 2015 o modelo que é usado atualmente para o rateio dos custos do *Back Office*, é calculado tendo como critério: 40% do número de transações com associados que cada unidade possui no mês, 40% pelo número de colaboradores de cada unidade e 20% é um percentual fixo para todas as Unidades. Para comparar com modelo atual, apresenta-se o modelo proposto de rateio com um totalizador por Unidade de Atendimento somando todas as células, onde cada unidade irá pagar apenas pelos serviços contratados usando como critério de rateio o grau de complexidade de cada atividade processada.

UA	MODELO ATUAL		MODELO PROPOSTO
	% DE RATEIO ATUAL	CUSTO TOTAL MÊS	CUSTO TOTAL MÊS
2	3,89	5.707,71	11.789,45
3	13,97	20.497,87	11.463,92
4	3,26	4.783,32	2.925,09
5	6,15	9.023,76	6.757,15
6	8,71	12.779,99	13.629,85
7	2,73	4.005,67	3.571,81
8	10,45	15.333,05	27.606,63
9	4,62	6.778,82	12.118,88
10	8,87	13.014,75	9.791,10
11	4,93	7.233,68	4.029,50
12	4,41	6.470,69	6.978,10
13	6,10	8.950,39	3.560,75
14	2,25	3.301,37	1.948,19
15	6,99	10.256,27	11.017,71
16	3,95	5.795,75	5.222,84
17	6,24	9.155,81	9.517,45
18	2,48	3.638,85	4.799,29
TOTAL	100%	146.727,74	146.727,74

Quadro 14 – Modelo de rateio atual e modelo de rateio proposto

Fonte: Elaborado conforme pesquisa (2015)

Com a implantação do novo modelo proposto, algumas Unidades passam a pagar mais e outras a menos do valor que estão pagando atualmente, mas a proposta do estudo é realmente esta, que cada Unidade pague somente pelo serviço contratado. Com base neste comparativo de modelos será possível fazer um gerenciamento mais eficiente de custos de cada Unidade de Atendimento e avaliar se as mesmas estão tendo o resultado planejado e orçado de acordo com as suas demandas.

5 | CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo propor uma nova forma de rateio de custos dos serviços prestados pelo *Back Office* de uma instituição financeira, utilizando-se do método de custeio ABC. Inicialmente foram levantados os custos diretos e os custos indiretos com base no método ABC e calculado o custo total no período do mês de Agosto de 2015. Após foi possível calcular o custo de um atendimento feito, e multiplicando este custo pela quantidade de atendimentos por célula chegou-se ao custo de cada célula de expansão no mês.

O critério de rateio definido foi o grau de complexidade de cada processo executado em cada célula, então se utilizou o custo total de cada célula e dividiu-se por este percentual definido como critério chegando-se ao custo efetivo de cada atividade, e este multiplicado pela quantidade de processos contratado por Unidade

de Atendimento resulta no valor que cada Unidade de Atendimento deve pagar pelos serviços executados no *Back Office* no período estudado.

Além disso, pôde se verificar o comparativo entre o modelo atual de rateio e o modelo proposto e neste comparativo pode-se afirmar que algumas Unidades de Atendimento pagarão a mais e outras a menos do valor que pagam na atualidade, entretanto este era também um dos objetivos do estudo, que cada unidade pagasse somente pela quantidade de serviços utilizado na retaguarda operacional da instituição financeira estudada.

O critério de rateio proposto é um item arbitrado, visto que depende do ponto de vista de quem está efetuando o rateio dos custos e também da empresa, no sentido de gerenciamento de custos e análise de resultados. Neste sentido, este estudo traz um modelo de proposta de rateio que poderá ser aplicado, avaliado e melhorado conforme a necessidade da empresa, além de ter critérios alterados de acordo com ponto de vista da instituição.

A dificuldade inicial que a empresa poderá ter será encontrar um *software* capaz de executar automaticamente o modelo que está sendo proposto, e que minimize a necessidade de ter um colaborador específico para este trabalho.

Pode-se afirmar que o objetivo proposto foi cumprido, visto que com base no levantamento do rateio dos custos, foi possível sugerir uma proposta para a empresa realizar o rateio utilizando-se do custeio ABC. Com certeza é o princípio de uma nova fase do *Back Office* e da instituição financeira, pois resultará num cenário próximo da realidade em termos de resultado de cada Unidade de Atendimento.

REFERÊNCIAS

BEZERRA, Francisco Antonio et al. **Custeio das modalidades de consumo de recursos: um estudo de caso sobre ABC em banco.** Revista Universo Contábil, [S.I.], v. 3, n. 3, p. 71-86, Jan. 2008. ISSN 1809-3337. Disponível em:

<<http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/599/535>>. Acesso em: 17 dez 2014.

BLOCHER, Edward J. et al. **Gestão estratégica de custos.** 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

BORINELLI, Márcio Luiz; SANTOS, Marcella Cosme Pereira. **O impacto do custeio baseado em atividade na tomada de decisão: um estudo de caso em uma instituição financeira.** Natal, 2014. Disponível em:

<<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3708/3709>>. Acesso em: 01 mai 2014

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas.** 1. ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.

COGAN, Samuel. **Activity based Costing (ABC):** a poderosa estratégia empresarial. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de custos, como medir, monitorar e motivar o desempenho.** 1. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas da Pesquisa Social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, Eva. M.; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEITE, Carlos Eduardo Barros. **O custeio ABC e suas aplicações.** Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 4, p. 20 - 30, 02 abr. 2001.

LOBO, Yane; SOUZA, Antônio C. ; LIMA, Paulo C. **OMM: A força dos índices de custo aplicado ao gerenciamento baseado em atividades – ABM.** 2000. Disponível em:

<<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3044/3044>>. Acesso em: 09 jun 2015.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade de Custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Wellington. **Métodos de Custeio Comparados.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio Baseado em Atividades.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

OSIRO, Lauro; TACHIBANA, Wilson K. **Como o gerenciamento baseado em atividades pode melhorar os processos de uma empresa.** 2000. Disponível em:

<<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3046/3046>>. Acesso em: 09 jun 2015.

ROSSI, Moacir F. **Eficiência Operacional de uma unidade de atendimento do sistema de crédito cooperativo.** Unijuí, 2014. Disponível em:

<<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/2189>>. Acesso em: 16 mar 2016.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

TINOCO, João E. P.; CARVALHO, Juracy Vieira de. **Utilização dos sistemas ABC/ABM combinados com o EVA em empresas Industriais na gestão do resultado econômico.** 2003. Disponível em <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2598/2598>>. Acesso em: 10 jun 2015.

WERNKE, Silvana de Souza. **Metodologia de Custo Baseado em Atividades Implementada no Banco Central do Brasil: Uma Análise de seus Desdobramentos.** 2005. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3638/Silvana%20de%20Souza%20W.pdf?sequence=1>>. Acesso em 10 dez 2014.

YAMAGATA, Edson Koji. **Custo Baseado em Atividades em Instituições Financeiras.** 1995. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/5134/1199600363.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 10 dez 2014.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZAMBERLAN, Luciano (org) et. al. **Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas.** Ijuí: Editora Unijuí, 2014. 208p.

CONTROLE GERENCIAL EM EMPRESA MULTISSETORIAL: DISCUSSÕES EM UMA UNIDADE DE NEGÓCIOS

Wéverton Rezende Alves

Universidade Federal de Uberlândia – UFU
Ituiutaba - MG

Marli Auxiliadora da Silva

Universidade Federal de Uberlândia - UFU
Ituiutaba - MG

Marcus Sérgio Satto Vilela

Universidade Federal de Uberlândia - UFU
Ituiutaba - MG

Renata Mendes de Oliveira

Universidade Federal de Uberlândia - UFU
Ituiutaba - MG

entre as três unidades, são alocadas aos centros de custos e distribuídas através de critérios previamente definidos. Constatou-se, na organização, a existência de duas tipologias de controle: o burocrático e o controle por resultados. O controle predominante, porém, é o burocrático devido à grande dimensão da empresa e outras características como a atenção voltada para as operações, estrutura organizacional centralizada e, principalmente, a ausência de autonomia funcional com elevada formalização.

PALAVRAS-CHAVE: Controle gerencial. Empresa multisectorial. Gestão compartilhada.

RESUMO: Analisou-se, neste estudo, o tratamento dado ao controle gerencial de receitas e despesas, nos centros de custos, em uma empresa multisectorial. Na pesquisa participante, realizada por meio de estudo de caso, em três unidades de negócios de diferentes setores econômicos, que desenvolvem suas atividades em um espaço conjunto, usou-se como instrumento de pesquisa a entrevista semiestruturada e a triangulação das informações para análise das informações. Confirmou-se a existência de mapeamento das receitas e despesas da empresa e que estas, quando relacionadas diretamente a cada empresa, são apuradas e controladas gerencialmente em suas distintas unidades de negócio. Apenas as despesas compartilhadas

1 | INTRODUÇÃO

As organizações, em seus processos internos, desenvolvem controles para atender a objetivos específicos, classificando-os quanto à sua natureza e utilização no processo decisório. Em relação ao processo decisório são estabelecidos controles gerenciais que são os dispositivos por meio dos quais as informações são produzidas e fornecidas à administração da empresa de forma que possam ser controladas, revisadas e utilizadas (RAMOS, 2010). O controle gerencial, afirmam Oyadomari et al. (2013), baseado em rotinas e procedimentos, é utilizado por gerentes para modificar padrões

na organização.

O controle gerencial é necessário em qualquer organização para verificação do funcionamento dos processos permitindo a adoção de mecanismos para verificação de sua conformidade com o planejado. Anthony e Govindarajan (2006) classificam tais mecanismos em detectores, capazes de identificar e medir as falhas e erros envolvidos no processo; assessores, que determinam algum padrão de expectativa e dirigem prioridades; e realizadores, para realizar a alteração de comportamento e transmitirem as informações.

Por meio dos mecanismos do controle, executivos e gestores recebem “informações periódicas sobre divisões operacionais descentralizadas” (ATKINSON et al, 2000, p. 48) e, dessa forma, podem avaliar se os recursos estão sendo utilizados de forma eficiente e eficaz, para cumprir as metas da organização, especialmente em organizações com atividades diversificadas e que atuam em setores econômicos distintos ou que estão sob uma mesma estrutura corporativa ou grupo empresarial.

Empresas que atuam em multissetores econômicos podem desenvolver atividades diversas através de uma estrutura comum fazendo parte de um mesmo grupo empresarial e respondendo aos mesmos donos, sejam eles proprietários ou acionistas. Assim, é possível que a orientação priorize o controle centralizado com responsabilidade descentralizada, onde os gestores de cada divisão ou empresa tenham autoridade para tomarem “decisões rápidas, baseando-se no livre acesso a certas informações de seus superiores sobre oportunidades e ameaças locais” (ATKINSON et al., 2000, p. 48).

Nesse formato empresarial destaca-se a importância de se “manter atenção concentrada e comunicar os planos para a empresa de modo tão frequente e eficaz quanto possível”, visto que “as empresas multisectoriais oferecem efetivamente questões muito mais complexas do que as que atuam em um único setor ou que tenham pouca diversificação”. (THOMPSON JUNIOR; STRICKLAND III; GAMBLE, 2012, p. 543). Em empresas multisectoriais, onde receitas e despesas podem ser comuns a mais de um setor e, também, recursos são redistribuídos entre os distintos setores, a implementação de controles e o uso das informações deles decorrentes contribui para o processo decisório (RAMOS, 2010).

Considerando o exposto, busca-se responder à seguinte questão: Quais são os procedimentos utilizados para o controle gerencial de receitas e despesas em uma empresa multisectorial quanto ao seu compartilhamento e distribuição entre as distintas unidades de negócios? O objetivo desta pesquisa, realizada por meio de estudo de caso, é investigar o tratamento dado ao controle gerencial de receitas e despesas, nos centros de custos, em uma empresa multisectorial, desde o momento em que acontece o fato gerador até sua extinção mediante o recebimento e/ou pagamento e arquivamento.

A organização, objeto deste estudo de caso realizado por meio de pesquisa participante, insere-se em um grupo empresarial composto de empresas que atuam

em diversos setores econômicos – distribuição e comercialização de combustíveis, restaurantes, panificadoras, lojas de conveniência, lojas de peças e acessórios, locadoras de veículos, transportadoras, drogarias, laboratórios, fazendas de criação de gado etc. O grupo empresarial emprega mais de dois mil funcionários e sua matriz se localiza em Ituiutaba, por isso seu valor e importância para o município e como objeto deste estudo, devido sua contribuição social e econômica para a região.

Dentre as diversas unidades que compõem esse grupo empresarial o posto de combustível – onde este estudo foi desenvolvido – é considerado como a empresa matriz, pois juridicamente é da raiz de seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) que se originam os CNPJ das outras empresas. O posto de combustível, assim como o restaurante e a loja de acessórios da Unidade Ituiutaba – unidades que compõem o *locus* da presente investigação – realizam suas atividades em um mesmo local e, apesar de cada unidade ter seu próprio gestor, configurando-se responsabilidade descentralizada, reportam-se a uma central administrativa que realiza serviços administrativos e financeiros para as três pessoas jurídicas, devido à existência de um contrato de mútuo gerencial, configurando-se certa complexidade na distribuição, em especial, de despesas comuns entre as unidades.

A necessidade da utilização de controles gerenciais que considerem a complexidade das operações dessa empresa multisectorial, bem como a diversidade de fatores a serem considerados na metodologia de rateio dos inúmeros gastos comuns, justifica o presente estudo, no sentido de evidenciação da metodologia e estratégias usadas, que podem ser extensivas a empresas que possuam características e operações similares. Para os empresários, gestores e colaboradores da empresa multisectorial investigada, a discussão apresenta a importância dos controles gerenciais para garantir a disponibilidade de informações que respaldem o gestor na tomada de decisão.

O artigo foi estruturado em cinco seções, sendo a primeira esta introdução. Na sequência tem-se a revisão da literatura, seguida dos aspectos metodológicos e da análise dos resultados, encerrando-se com as considerações finais acerca do tema abordado.

2 | CONTROLE E CONTROLE GERENCIAL

Controle é um termo que dependendo do contexto pode ter distintos significados. De forma geral, controle significa verificação administrativa, inspeção e fiscalização. Em âmbito organizacional o controle pode se referir à expressão usada para se reportar a registros administrativos e, como explicam Faia, Milan e Gomes (2013) é utilizado, pelos estrategistas militares, desde muitos séculos antes da era cristã.

Quando o termo é descrito como uma função gerencial refere-se, como explicam Merchant e Otley (2007), às ações que os gestores executam para garantir que suas organizações alcancem um bom desempenho. Em estudo seminal de Gomes e Amat

(1995, p. 3) enfatiza-se que o controle, seja ele muito ou pouco formalizado,

é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem de forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhora da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações.

Atualmente, no ambiente empresarial, o termo ‘controles’ é usado para referir-se “a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno” (CFC; 2014, p. 2). Na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA) 315 – Controle Interno, controle é definido como sendo um processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, administração e outros empregados para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis (CFC, 2014).

Diferentes mecanismos - formais e informais – podem ser utilizados pelos gestores no sentido de se implantar controles internos. Usualmente dá-se preferência, como já ressaltava Gomes em estudo datado de 1997, àqueles mecanismos que sejam coerentes com a cultura, a estrutura e a estratégia da organização considerando seu efeito nas relações com o meio ambiente externo onde se inserem os clientes, fornecedores, sindicatos, etc.

Attie (2009) concorda e explica que os mecanismos previstos na implantação de controle interno presumem a existência de instrumentos, formulários e relatórios, que fazem com que os procedimentos internos sejam executados de acordo com as diretrizes de cada unidade de negócio. A estruturação da área de controles internos, nas organizações, busca mitigar os riscos relevantes ao negócio por meio do cumprimento de leis e regulamentações, além de salvaguardar os bens, exatidão e fidedignidade dos registros (COIMBRA; MANZI, 2010; DARONCO, 2013).

Os objetivos bem como os resultados devido à estruturação dos controles internos são descritos por Daronco (2013) como: (i) otimizar os processos internos das organizações, com o objetivo de buscar alternativas viáveis para a redução de custos e aumento de receitas; (ii) desenvolver e implementar processos para atender aos objetivos de negócios da organização; (iii) adotar critérios de medição de resultados baseados em resultados concretos e na identificação de vantagens competitivas; (iv) avaliar o nível de exposição dos riscos dos processos e os respectivos controles existentes, apontando eventuais melhorias nos controles de forma que os riscos estejam devidamente minimizados e gerenciados; e, (v) racionalizar processos visando eliminar duplicidades, retrabalhos e atividades improdutivas, bem como oportunidades de automatização.

Os controles internos são classificados quanto à sua natureza e utilização no processo de decisão empresarial (ATTIE, 2009; RAMOS, 2010). Quanto à natureza, os

controles internos “podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração” (ATTIE; 2009, p. 192) qualificando-se em contábeis e administrativos. Em relação à utilização no processo decisório, Ramos (2010) classifica-os em gerenciais, funcionais, independentes e de fluxo. No Quadro 1 são apresentadas suas características.

1. Quanto à natureza	▪ Contábeis	Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis.
	▪ Administrativos	Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração.
2. Quanto à utilização	▪ Gerenciais	São dispositivos pelos quais as informações são produzidas e fornecidas à administração da empresa de forma que possam ser controladas, revisadas e utilizadas.
	▪ Funcionais	Controles voltados para a estrutura funcional e organizacional da empresa e objetivam normatizar a distribuição de funções para cada indivíduo, suas responsabilidades etc.
	▪ Independentes	Estabelecidos pela administração, mas não reconhecidos ao fluxo diário da documentação.
	▪ de Fluxo	São inseridos no próprio fluxo de documentação e que visam dar segurança aos procedimentos e às normas.

Quadro 1 – Categorias de controle interno

Fonte: Adaptado de Ramos (2010).

Não há um sistema de controle interno único e, por isso, cada entidade, de acordo com sua cultura organizacional, deve criar seu padrão de normas em conformidade com sua estrutura gerencial e de negócios. Frezatti et al. (2009) concordam que cada empresa possui uma maneira única de administrar seus negócios e as ações desenvolvidas evidenciam a filosofia da empresa e consequentemente o funcionamento de seu planejamento, execução e controle de determinadas atividades.

O controle gerencial, assim classificado devido à utilização deste para determinar os dispositivos pelos quais as informações são produzidas e fornecidas à administração da empresa de forma que possam ser controladas, revisadas e utilizadas (RAMOS, 2010) tem sua definição em estudo pioneiro de Anthony, datado de 1965, como sendo “o processo pelo qual os gestores asseguram que recursos são obtidos e utilizados, eficaz e eficientemente, na realização dos objetivos organizacionais” (ALVES, 2010, p. 18).

Para Frezatti et al. (2009), o controle gerencial, normalmente, caracteriza-se pela existência de um manual e serve para preservar a integridade da organização, minimizando seus riscos. Beuren e Teixeira (2014, p. 171) corroboram que o controle gerencial pode ter

[...] níveis diferentes de formalização, espontaneidade e ênfase financeira, variando em cada organização pela configuração do sistema adotado em conformidade com as características pessoais de seus administradores, das características da organização e do contexto social e organizacional.

O estabelecimento do sistema de controle gerencial, de acordo com as estratégias da empresa, contribui para a manutenção e melhoria da posição competitiva, devido à integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON; 2004). Em 2001, Gomes e Salas enumeraram quatro tipos de controle gerencial: controle familiar, controle burocrático, controle por resultados e controle *ad hoc*. Essa classificação considera não só a dimensão da organização, mas ainda o contexto e cultura organizacional, aliadas ao grau de centralização ou descentralização e ao estilo de gestão, entre outras características, como se observa no Quadro 2.

Classificação	Características
Controle familiar	Dimensão pequena; contexto ambiental geralmente estável, pouco hostil e complexo; dependência da visão do líder que traça as estratégias empresariais; estrutura organizacional muito centralizada e personalista com necessidade de supervisão direta; atividades rotineiras com limitada formalização; estilo de gerência personalista; cultura organizacional paternalista baseada em fidelidade ao líder.
Controle burocrático	Grande dimensão; contexto ambiental pouco dinâmico, pouco hostil, não muito complexo; estratégia de curíssimo prazo; atenção voltada para as operações; estrutura organizacional centralizada; delegação sem autonomia funcional, elevada formalização; coordenação através de normas e regulamentos; estilo de gerência burocrática; cultura organizacional paternalista.
Controle <i>ad hoc</i>	Dimensão regular; meio ambiente muito dinâmico, relativamente hostil, e bastante complexo; estratégia pouco formalizada, flexível e a longo prazo; elevada descentralização, organização matricial; elevada profissionalização; atividades desestruturadas; gerência empreendedora; cultura baseada no individualismo, busca de consenso.
Controle por resultados	Grande dimensão; contexto ambiental dinâmico, muito hostil e complexo; estratégia formalizada com ênfase no curto prazo e no mercado; estrutura descentralizada, centros de responsabilidade; grande formalização; coordenação através de preços de transferência e orçamento profissional; cultura voltada para resultados.

Quadro 2 – Tipos de controle gerencial

Fonte: Gomes e Salas (2001, p. 60).

O controle organizacional é influenciado tanto pelo meio-ambiente quanto pelo grau de descentralização: quando o meio-ambiente é mais dinâmico e competitivo tende-se a uma maior descentralização e a utilização de sistemas de controle financeiro orientados à gestão de resultados. Os controles por resultados e controles *ad hoc* se

caracterizam pela estrutura descentralizada, com sistemas mais flexíveis e informais, como ocorre em empresas de alta tecnologia ou em empresas que têm um elevado componente de criatividade e inovação e que os custos são menos relevantes, ou podem ser mais formalizados, mediante o desenho de sistemas de controle financeiro, por centros de responsabilidade (muito orientados a controle de custos) (GOMES; AMAT, 1995).

Em empresas onde a gestão é centralizada e há limitada ênfase nos mecanismos de controles formais, o controle gerencial é familiar, onde uma quantidade mínima de pessoas de muita confiança ocupa posições consideradas chaves ou estratégicas. Nesse ambiente não se atribui muita importância aos mecanismos formais e aos sistemas de controle financeiro.

O controle é burocrático naquelas empresas onde há elevada centralização e formalização dos procedimentos, visto que o foco são as operações coordenadas por meio de normas e regulamentos, prevalecendo o paternalismo como cultura organizacional. Devido às normas e regulamentos bastante rígidos, estes sistemas de controle adotam a estrutura funcional com grande número de cargos de chefia, distribuídos hierarquicamente, mas com muito pouco grau de autonomia (GOMES; AMAT, 1995).

O controle por resultados é usual naquelas organizações que se encontram em fase de mudanças. Prevalece nessa tipologia de controle gerencial a utilização de instrumentos de controle financeiro onde se observa uma estrutura de controle por centros de responsabilidade que permite maior grau de descentralização (GOMES; SALAS (2001). Fundamenta-se nos resultados financeiros, com orçamentos e cálculos de desvios, devido aos centros de responsabilidade financeira.

Quanto ao controle *ad hoc*, devido à ênfase nos aspectos informais, é adotado em empresas com elevada descentralização. Dada a profissionalização, normalmente elevada, que caracteriza as organizações que o adotam, comumente é observado em empresas de alta tecnologia, *design*, publicidade, consultoria e escolas de negócios.

Mesmo em organizações com características distintas pode ocorrer que em seus diversos departamentos ou unidades de negócios multisectoriais, seja encontrada uma combinação dos quatro tipos de controle gerencial. Gomes e Amat (1995) explicam que o departamento de contabilidade pode usar o controle burocrático enquanto o controle *ad hoc* pode ser a opção do setor de pesquisa e desenvolvimento. O controle por resultados pode ser visto, por exemplo, no departamento de vendas enquanto as pessoas centralizadoras podem fazer uso do controle familiar em seu processo de gestão.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa onde buscou-se investigar o tratamento dado ao controle gerencial

de receitas e despesas, nos centros de custos, em uma empresa multisectorial, desde o momento em que acontece o fato gerador até sua extinção mediante o recebimento e/ou pagamento e arquivamento, classifica-se, quanto ao objetivo, como pesquisa exploratória.

Pesquisas exploratórias permitem maior familiaridade com o problema, deixando-o mais explícito. Gil (2007, p. 41), cita que na maioria dos casos a pesquisa exploratória envolve: “(a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão”. Nesse estudo todas essas etapas foram observadas.

É uma pesquisa com abordagem qualitativa, realizada por meio do método de estudo de caso que possibilita amplo conhecimento do objeto de estudo. Para Gomes (2006), o estudo de caso delineia a circunstância real do mundo dos negócios, conhecido por uma organização ou por um indivíduo, em um dado período, compreendendo o problema uma decisão, um desafio, ou uma oportunidade. É, também, pesquisa participante visto que um dos autores pesquisadores atua junto à organização que é *locus* do estudo de caso, caracterizando a interação entre pesquisadores e membros das situações investigadas, descrita por Gil (2007).

Foi adotada como técnica de coleta de dados a entrevista semiestruturada, por meio de elaboração de um roteiro base. Por isso, ao longo do desenvolvimento da entrevista foram adicionadas, pelo entrevistador, novas perguntas que se verificaram convenientes para investigar afinal como é realizado o controle gerencial das despesas e receitas da organização. A entrevista foi gravada, e logo após foi degravada e transcrita realizando-se a análise por meio da triangulação das respostas dos entrevistados.

Inicialmente, entrevistou-se o responsável pelos departamentos auxiliadores, ou seja, os departamentos administrativo e financeiro, que na organização são de responsabilidade de uma única pessoa. Esta escolha foi justificada pelo fato de se entender que o gestor financeiro é a pessoa com maior conhecimento pessoal da empresa estudada e das operações envolvendo a acumulação das receitas e despesas para sua distribuição aos respectivos centros de custos, em cada setor.

Na sequência foram entrevistados o responsável pelas compras e o tesoureiro/tesoureira, para checagem de informações relacionadas a natureza das compras e sua forma de alocação a fim de confirmar sua sistemática de distribuição. Por fim, informações foram coletadas com o responsável pelo departamento fiscal que faz o lançamento das notas a cada unidade de negócio. Após todas as entrevistas procedeu-se à análise e triangulação dos dados cuja discussão é apresentada na próxima seção. Destaca-se que foi obtida autorização para referenciar nominalmente a empresa investigada, mas optou-se por denominá-la de Grupo D na seção de discussão de resultados.

4 | DISCUSSÃO DE RESULTADOS

A empresa, objeto deste estudo de caso, é um posto de combustível, que além do comércio de combustíveis, possui como atividades abastecimento, lubrificação e troca de óleo, lavação e vendas de lubrificantes. O posto, considerado a empresa matriz, faz parte de um grupo empresarial denominado doravante de Grupo D. Na mesma área onde está instalado o posto encontram-se duas filiais, sendo um restaurante e uma loja de peças e acessórios, que comercializa e presta serviços de montagem e manutenção. Apesar de serem unidades de negócios diferentes, o usuário pode obter diversos serviços em um mesmo local, visto que as atividades operacionais se complementam.

Descrição da empresa *locus do estudo*

As informações que caracterizam o grupo empresarial são disponibilizadas *online* e descrevem o Grupo D como empresa multissetorial que atua há mais de 28 anos no mercado de combustíveis como revendedor, retalhista, distribuidor e transportador. Suas empresas estão localizadas nos estados de Minas Gerais, Goiás e Tocantins. O grupo iniciou-se com um único posto de combustível localizado na rodovia BR 365, Km 760, Minas Gerais e, a partir de 1986, foi adquirido por dois irmãos que expandiram a área de atuação,

A rede é composta por postos próprios e parceiros preparados para oferecer serviços em churrascaria, lanchonete, hotelaria, loja de conveniência, peças e acessórios automotivos, variedades, entre outros. Como estratégia de investimentos, o Grupo D também atua no setor do agronegócio, com fazendas e criação de gado e, ainda, no setor de saúde, com farmácias e laboratórios (GRUPO DÉCIO, 2015).

Nesta empresa estão em operação em uma mesma instalação um posto de combustíveis e duas outras unidades de negócios. Todas elas possuem diversos setores que são reconhecidos no administrativo/financeiro como centros de custo. Na mesma área física encontram-se duas filiais, que são uma loja de peças e acessórios e também um restaurante, cada qual com seus centros de custos. Embora a unidade de negócios principal seja o posto de combustível, as outras unidades de negócios, que possuem atividades operacionais diferentes se beneficiam do fluxo do público que estão de passagem pela rodovia para realizar a oferta de seus serviços. Na Figura 1 a estrutura administrativa das unidades de negócio e seus respectivos centros de custos são visualizados, confirmando-se a estrutura de gestão compartilhada.



Figura 1 Organograma do Departamento Administrativo e Financeiro

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Discussão de resultados

De acordo com a análise e triangulação das informações obtidas de quatro funcionários, o gestor financeiro, o responsável pelas compras, o responsável fiscal e o/a tesoureiro/tesoureira, confirmou-se que na empresa é adotado o controle compartilhado das receitas e despesas entre a empresa matriz que é o posto de combustíveis e as duas outras unidades de negócio, a loja de peças e acessórios e o restaurante.

Na estrutura do grupo empresarial D, o posto de combustíveis, o restaurante e a loja de peças e acessórios são administrados por uma central administrativa, que realiza todos os controles gerenciais e financeiros da unidade. A gestão é centralizada e cada unidade possui sua equipe gerencial que toma decisões operacionais como exposto (Figura 1).

Com relação às receitas, as informações dos entrevistados evidenciam que o processo é bem distinto daquele utilizado para o controle gerencial das despesas, visto que as receitas são, basicamente, receitas de vendas. No caso do posto de combustíveis têm-se receitas de venda de combustíveis e derivados de petróleo; no restaurante as receitas decorrem das vendas de refeições, bebidas, lanches etc.; e na

loja de peças e acessórios cita-se a receita das mercadorias vendidas.

As receitas são apuradas no momento do lançamento no Emissor de Cupom Fiscal (ECF FISCAL), e contabilizadas por meio do total informado pela sua redução Z. Esses são procedimentos contábeis obrigatórios a todo estabelecimento comercial que tem uma ‘máquina’ de cupom fiscal para emissão do comprovante da venda ao consumidor no momento do pagamento de sua compra. Dessa forma a atribuição das receitas ocorre de forma direta a cada unidade de negócio, mas os relatórios gerados nesse processo são avaliados pela gerente administrativa do grupo.

Quanto às despesas (e custos), também foi informado que aquelas que se referem de forma específica a cada unidade de negócios são alocadas diretamente. Em relação aos gastos comuns às três unidades o mapeamento começa no departamento administrativo e financeiro, cuja gestão é atribuída a gerente e sua equipe administrativa. A gerente supervisiona os resultados empresariais por meio da análise das despesas (classificação, volume e valores) que lhe são repassados pela equipe por meio de relatórios e, também, comparando o realizado com o orçamento anual.

A gerente destacou que devido à complexidade das transações compartilhadas, foi necessário criar meios para a obtenção dos relatórios por atividades para se conhecer e gerenciar a lucratividade de cada unidade. Para tanto foram criados os centros de custos conforme já evidenciado na Figura 1. Essa estrutura não existia na empresa, e foi implantada a partir do ano de 2009, por meio de uma consultoria. Todo o processo de reestruturação implica em mudança de cultura que foi assimilada por todos os colaboradores. Ao explicar a importância do controle das transações compartilhadas a gerente deu um exemplo prático citando a distribuição das contas de energia.

[...] antes dos centros de custos a conta era lançada no posto e assim se chegava ao resultado, o qual deixava o posto com uma despesa sozinho e o restaurante e a loja de acessórios com um resultado melhor devido a uma despesa baixa. Depois da implantação dos centros de custos, um engenheiro elétrico mediou o que cada centro de custo consumia de energia diária em sua operação e os números foram transformados em percentuais padrões, então, todo mês quando uma conta de energia chega, a pessoa responsável pelo departamento fiscal alimenta uma planilha com o total da conta de energia e os valores por centros de custos que são devidos a cada operação são apurados (gerente administrativo-financeira).

Esse processo, embora pareça simples, foi definido depois de estudos pontuais sobre as operações individuais e compartilhadas do grupo. O conhecimento resultou na definição, mediante as medições do engenheiro, dos critérios de rateio e os respectivos percentuais a serem aplicados para a divisão dos valores resultantes do compartilhamento de despesas. A gestora destacou que a arbitrariedade no rateio dos custos é mínima, pois foi elaborado um mapa com a descrição, dia-a-dia, das atividades para que os rateios (percentuais) fossem definidos. A partir de então, foi instalado e parametrizado um *software* de acordo com os critérios estabelecidos.

As respostas dos entrevistados confirmam as informações da gerente

administrativo-financeira e evidenciam o nível de responsabilidade e conhecimento das pessoas envolvidas no processo de controle gerencial das despesas. Conforme o relato, mesmo que cada uma das três unidades tenha seu próprio CNPJ algumas compras são realizadas em conjunto. As compras compartilhadas, conforme o discurso dos entrevistados, têm como objetivos a obtenção de descontos devido ao maior volume de quantidades compradas; facilitar o faturamento; dificuldade com fretes, dificuldades com fechamento de número mínimo de pedidos. Em todos estes casos, os percentuais por centros de custos são utilizados, para que a despesa (custo) seja distribuída e não seja lançada no resultado de uma só unidade. O entrevistado do setor de compras evidencia esse critério em sua fala:

[...] sempre compra por CNPJ separados, mas existem casos em que é necessário centralizar a compra devido a benefícios gerados, como por exemplo, os descontos em grande quantidade de produtos. Mas o custo na hora do lançamento é apurado individualmente.

Para que todo o controle das despesas seja realizado, a gerência centraliza as informações e autorizações já no momento da compra dos produtos. O responsável pelo departamento de compras não realiza qualquer aquisição sem autorização prévia e por escrito da gerência administrativa e financeira da empresa. Esse procedimento é confirmado na fala da gestora financeira que afirma haver um orçamento anual, onde o planejamento de receitas e despesas é definido de modo a contemplar todas as operações de compras. Sobre o detalhamento do procedimento o responsável por compras descreve o método de controle adotado:

Quando é material para revenda o processo é pouco burocrático, necessitando apenas dos orçamentos. Mas, quando são itens de despesas ou investimentos é necessário que o solicitante preencha uma requisição e pegue a assinatura do líder imediato e também da gerente administrativa.

Quando um funcionário seja ele encarregado, supervisor ou até mesmo gerente de unidade necessita de algum produto que não está relacionado à venda nessa unidade e sim à manutenção da operação, independente de seu uso ou gasto ser individualizado para a unidade de negócios ou compartilhado entre as três unidades, é previsto um controle bastante efetivo. Nesse processo o próprio solicitante deve preencher uma requisição de materiais que para ser finalizada deve ser enviada à gerente financeira que ao assiná-la, libera o responsável por compras para iniciar as cotações (que são de no mínimo três). De posse das cotações recebidas o comprador finaliza a transação, anexando a requisição às cotações e à nota fiscal. Este material (cotação, requisição assinada, nota fiscal, boleto gerado) é enviado ao departamento fiscal.

O responsável pelo departamento fiscal, por sua vez, anexa esta compra a uma pasta que é repassada novamente e diariamente para a gerência. Neste momento um

fluxo se encerra, porque a solicitação de compra que começou com a autorização da requisição, agora retorna, já completa, à gerência para aguardar a autorização para seu lançamento. Quando é um gasto que não foi gerado por uma solicitação de uma unidade de negócio específica, como um boleto de conta de luz, o departamento fiscal se encarrega de pegar o visto da gerência administrativa para só depois realizar o lançamento da nota. É no ato do lançamento que ocorre a divisão dos valores aos centros de custos.

Conforme destacado, o compartilhamento ocorre, basicamente, com itens que representam os gastos, que os entrevistados chamam de despesas. O responsável pelo departamento fiscal explica como são separadas as notas fiscais e boletos e/ou contas que envolvem mais de um departamento, ou seja, que são comuns às unidades de negócio.

[...] quando uma nota fiscal comum a vários departamentos chega ela é lançada na empresa (unidade de negócio) para a qual o fornecedor a emitiu. Mas, gerencialmente, o sistema é parametrizado para alimentar centros de custos diferentes de acordo com o valor ou percentual devido, para que a tomada de decisão seja mais coerente com a realidade, não onerando um setor mais que o outro e sim de acordo com as faixas de valor ou percentuais estabelecidas. (Responsável pelo departamento fiscal).

A nota fiscal, assim como o boleto para a programação de pagamento, é encaminhada ao setor de contas a pagar da empresa. No vencimento a tesouraria realiza o pagamento do boleto, que no dia seguinte junto com o comprovante da transação bancária é enviado ao arquivo de contas pagas. Sobre os controles na tesouraria foi destacado pelo entrevistado que:

[...] é utilizado um software pago, para realização dos controles e este oferece relatórios fidedignos [com relação aos lançamentos efetuados de acordo com os parâmetros permitidos e normas definidas pela gestão] em relação à conciliação de caixa e conciliação bancária. Mas, mesmo com este sistema também é realizado o controle em planilha eletrônica do Microsoft Excel, e o resultado quando confrontado dos dois tem que ser exatamente o mesmo. Então existe a contraprova de que as contas bancárias e caixas estão realmente batendo. (Responsável pela tesouraria).

Apesar das inúmeras etapas do processo citado, os entrevistados foram unânimes na afirmação de que esse detalhamento racionalizou processos visando eliminar duplicidades, retrabalhos e atividades improdutivas, bem como oportunidades de automatização, estando aderente ao objetivo do controle interno descrito por Daronco (2013).

É na tesouraria que se confirma a prática de um contrato de mútuo entre as unidades de negócio. O *software* fornece relatórios de todas as transações ocorridas durante determinado período, com separações de débitos e créditos e saldo final em cada transação. No encerramento mensal faz-se a apuração de cada contrato para averiguação de qual empresa deverá quitar débitos com a outra e assim zerar

novamente os saldos, visto que a tesouraria já realizou o pagamento e lançamento dos valores apurados nesses contratos de mútuo.

Constata-se, pela triangulação das respostas dos entrevistados, que o controle burocrático predomina na organização, visto a dimensão das transações e as estratégias de curto prazo que resultam nas gestões compartilhadas das operações, conforme destacado por Gomes e Salas (2001). É elevada a formalização da estrutura organizacional e coordenação através de normas e regulamentos, onde todos se reportam, por último, à gerência em função da estrutura centralizada da organização.

Os entrevistados deixaram claro como o controle é efetivado: o responsável por compras, ao responder que tipo de controle existe em seu setor/departamento afirmou ser “supervisionado pela gerente administrativa” ficando clara a delegação sem autonomia funcional e a elevada formalização devido à quantidade de documentos (requisições) e relatórios que são submetidos à supervisão direta e, que são características do controle burocrático. Em sua fala, a respeito de uma função de seu departamento como é o caso de uma compra, este entrevistado explicou que “tem que mostrar pelo menos três orçamentos para a realização de uma compra. E comprar só depois do orçamento estar devidamente carimbado, assinado e datado pela gerente”.

O tesoureiro também explicou como seu trabalho é supervisionado: “Todas as sextas-feiras deve ser passado à gerente administrativa, os relatórios de caixa para confrontação com o físico, para ver se está batendo”. No departamento fiscal a supervisão ocorre por meio da avaliação do realizado *versus* estabelecido. Em suas palavras: “A avaliação ocorre de acordo com o cumprimento das metas preestabelecidas, que são basicamente lançamento correto e tempo após abertura do ticket”. Ainda sobre o ticket, que nenhum dos outros entrevistados citou, o responsável pelo departamento fiscal explica:

O ticket é usado em toda a empresa: nele você coloca o assunto, o departamento solicitado, e a unidade de negócios. Então digita o assunto, quando o ticket estiver concluído o usuário solicitante tem de dar uma nota ao atendimento e depois concluir-lo. Este ticket é monitorado pela gerente financeira que com isso consegue avaliar o desempenho do pessoal. (Responsável pelo departamento fiscal).

Apesar de prevalecer o controle burocrático, nota-se o uso, também, do controle por resultados. Ambos os controles têm em comum sua aplicação em empresas com grandes dimensões, como é o caso do grupo empresarial D. Na empresa o contexto social é dinâmico, muito hostil e complexo com grande formalização, uso do orçamento profissional e a cultura voltada para resultados, principalmente em relação ao controle gerencial das despesas pelos centros de responsabilidades (centros de custos), como descrito em Gomes e Amat (1995) e Gomes e Salas (2001).

Relativamente aos controles compartilhados, os relatos confirmam que sua adoção teve por objetivo, inicialmente, otimizar o processo interno de alocação de gastos e apuração de resultados, com a maior imparcialidade possível, visando reduzir

custos e aumentar receitas. Assim como descrito em Daronco (2013), a adoção de critérios de medição de resultados baseados em resultados concretos possibilitou, conforme discurso da gerente administrativo-financeira, a identificação de vantagens competitivas de cada uma das três unidades de negócios.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

A hipótese de estudo, nesta investigação, que analisou o tratamento dado ao controle gerencial de receitas e despesas, nos centros de custos, em uma empresa multisectorial, desde o momento em que acontece o fato gerador até sua extinção mediante o recebimento e/ou pagamento e arquivamento, era de adoção, pela empresa, de controle gerencial burocrático devido à diversidade de suas operações e atuação em setores econômicos distintos, como de fato se confirmou.

A empresa é multisectorial, pois tem desde uma distribuidora de gasolina e postos de combustível até fazendas de criação de gado, farmácias e laboratório de análises clínicas, apesar de não possuir uma *holding* que a administre. O fato de atuar em vários setores econômicos, e em diferentes regiões do país – Minas Gerais, Goiás e Tocantins –, não é uma condição para a gestão compartilhada, pois cada empresa do grupo possui seu próprio CNPJ e por isso, realiza suas próprias atividades e sua própria contabilidade.

Constatou-se, todavia, que algumas das empresas do Grupo D, atuam em um mesmo espaço físico, como é o caso das três unidades de negócios investigadas neste estudo de caso: o posto de combustíveis, o restaurante e a loja de acessórios e peças. Cada uma das empresas oferece suporte à outra e influenciam-se mutuamente no volume de vendas. Como as três empresas atuam no mesmo local e realizam diversas operações conjuntas e compartilhadas, foi necessário estabelecer o controle gerencial para que as operações fossem conhecidas e detalhadas, estabelecendo-se uma forma de alocação dos valores às mesmas.

As receitas e despesas que se referem, individualmente, a cada unidade tem seu valor alocado diretamente. Quanto às despesas compartilhadas entre as três unidades estas são divididas por meio de centros de custos. A maioria dos rateios, nos centros de custos, é baseada em alguns parâmetros já existentes: por exemplo, um aluguel de um galpão tem seu valor dividido e alocado em função da área ocupada. Mas, também existem alguns rateios que são estipulados por meio de critérios arbitrários, entendidos como normais, pois o resultado final e a informação gerada evitam que somente uma das unidades de negócio receba todo o custo da operação como ocorria antes da implantação dos centros de custo.

Apesar de critérios arbitrários na alocação de despesas compartilhadas, verificou-se que o nível de detalhamento é alto. O processo de compras é um exemplo da delegação sem autonomia funcional e com elevada formalização, pois o comprador,

inicia o processo apenas com a requisição de materiais autorizada e carimbada pela gerente administrativa e financeira. É na gerência administrativa e financeira, inclusive, que se observa todo o desenho do processo: as funções são delegadas, caracterizando a responsabilidade descentralizada, mas o controle é claramente centralizado porque todas as ações e decisões dependem da supervisão e aprovação desta gerência.

A delegação das funções permite o controle compartilhado de operações, que é considerado, pelos colaboradores, eficaz no que concerne à fidedignidade das informações e clareza de relatórios e confiabilidade das informações geradas. Nota-se, um estilo de gerência burocrática com cultura organizacional paternalista, pois não há autonomia dos colaboradores devido à necessidade de reporte constante à gestora financeira.

Constatou-se, na organização, a existência de duas tipologias de controle: o burocrático e o controle por resultados. Destaca-se, no entanto, o controle burocrático devido ao tamanho e diversidade de operações da empresa que resultam na atenção focada nas operações, estrutura organizacional centralizada e, principalmente, a ausência de autonomia funcional com elevada formalização. A coordenação, através de normas e regulamentos, e do reporte, em instâncias iniciais e finais, à gerência devido à estrutura centralizada da organização reafirma a predominância da burocracia.

Os resultados discutidos neste estudo refletem o momento atual da organização, sendo que as constatações estão sujeitas a mudanças, visto que o ambiente corporativo também se adapta às exigências do meio ambiente. Por isso, as considerações limitam-se e refletem uma estrutura de controle e gestão adotada relativa ao período em que o estudo foi realizado. Deve ser ressaltado, ainda, que os resultados apresentam unidades de negócio instaladas em um único município e não pode ser generalizado às outras unidades do grupo. Para um resultado em nível de grupo empresarial sugere-se a replicação do estudo.

REFERÊNCIAS

ALVES, A. B. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional.** 112 p. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial.** São Paulo: Atlas, 2006.

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

ATTIE, W. **Auditória:** conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, I. M.; TEIXEIRA, S. A. Avaliação dos sistemas de controle gerencial em instituição de ensino superior com o *performance management and control*. **JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 11, n. 1, p. 169-192, jan./abr., 2014.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Princípios fundamentais da contabilidade e normas

brasileiras de contabilidade. **NBC TA 315 – Controle interno**. 2014.

COIMBRA, M. A.; MANZI, V. A. **Manual de compliance:** preservando a boa governança e a integridade das organizações. São Paulo: Atlas, 2010.

DARONCO, J. M. **Análise de processos de controle interno e de TI no requisito de conformidade da governança corporativa.** 130 f. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo.

FAIA, V. S.; MILAN, J. B.; GOMES, J. S. Avaliação do sistema de controle gerencial de uma empresa do setor químico: um estudo de caso. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 19, p. 97-118, jan./abr., 2013.

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

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOMES, J. S.; AMAT, J. M. Controle de gestão: um enfoque contextual e organizacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 2, 1995, Campinas. **Anais...** Campinas, 1995.

_____ ; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão:** uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **O método de estudo de caso aplicado à gestão de negócios.** São Paulo: Atlas, 2006.

GRUPO Décio. **Apresentação.** © 2015. Disponível em: <<http://www.grupodecio.com.br/apresentacao.html>>. Acesso em: 4 jul. 2015.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial.** 12. ed. São Paulo: Pearson/Prentice Hall, 2004.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. T. A review of the literature in control and accountability. In: CHAPMAN, C. S. et al. (eds.). **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, Elsevier Ltd., p. 785-802, 2007.

OYADOMARI J. C. T. et al. Relacionamentos entre controle gerencial, aprendizagem organizacional e decisões. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 20, p. 53-74, maio/ago., 2013.

RAMOS, M. C. **Estudo do controle interno na área financeira de um posto de combustíveis.** 48 p. 2010. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

THOMPSON JUNIOR, A. A.; STRICKLAND III, A. J.; GAMBLE, J. E. **Fundamentos da administração estratégica:** a busca pela vantagem competitiva. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

A IMPLANTAÇÃO DE CONTROLE DE CUSTOS EM UMA CONCESSIONÁRIA DE SANEAMENTO BÁSICO: O CASO DA COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS DO RIO DE JANEIRO (CEDAE)

Isabelle Martelletto Silberman

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo descrever, por meio de um estudo de caso único, as medidas iniciais adotadas por uma das diretorias operacionais de uma importante companhia de saneamento básico brasileira, a Companhia estadual de Águas e Esgotos do Rio de Janeiro, para implantar um controle adequado ao seu sistema de acumulação de custos, de forma a favorecer o processo de tomada de decisão e a qualidade da informação gerencial prestada pela contabilidade aos seus gerentes. Para a seleção dos custos que seriam controlados inicialmente, utilizou-se o método Diagrama de Pareto para selecionar os custos mais relevantes para diretoria estudada. Foi adotado o conceito de acumulação de custos por centro de custos, relacionando-se os gastos incorridos às áreas efetivamente beneficiadas por sua incidência, como forma de sanar as distorções no sistema de acumulação vigente. Os resultados da análise evidenciaram inconsistências entre as informações de custos prestadas pela contabilidade e os controles internos das áreas que reportam essas informações ao sistema informatizado interno de armazenamento de dados financeiros e orçamentários da companhia, o que interfere na qualidade da informação gerencial utilizada

pelos gestores da diretoria estudada para o controle dos gastos operacionais nos municípios atendidos pela companhia.

PALAVRAS-CHAVE: Controle de custos. Saneamento Básico. Custos para tomada de decisão.

ABSTRACT: The aim of this article is to describe, through a single case study, the initial measures adopted by one of the operational directorates of a major Brazilian basic sanitation company, the State Water and Sewage Company of Rio de Janeiro, to implement a adequate control to its system of accumulation of costs, in order to favor the process of decision making and the quality of management information provided by the accounting to its managers. For the selection of the costs that would be controlled initially, the Pareto Diagram method was used to select the most relevant costs for the board studied. The concept of accumulation of costs by cost center was adopted, relating the expenses incurred to the areas effectively benefited by their incidence, as a way to remedy the distortions in the current accumulation system. The results of the analysis revealed inconsistencies between cost information provided by accounting and the internal controls of the areas reporting this information to the company's internal computerized financial and budgetary data storage system, which may affect the quality

of management information used by managers to control operating expenses in the municipalities served by the company.

KEYWORDS: Costs control. Basic sanitation. Costs for decisions.

1 | INTRODUÇÃO

Constituída oficialmente em 1º de agosto de 1975, a Companhia Estadual de Águas e Esgotos (CEDAE) se destaca no setor de saneamento básico brasileiro por atender um contingente populacional de mais de onze milhões de pessoas no Estado do Rio de Janeiro, de acordo com informações publicadas recentemente (BRASIL, 2017, p. 37), por meio da distribuição de água tratada e da coleta e tratamento de esgoto sanitário. De grande importância social, a empresa é responsável por levar saneamento básico a populações carentes do interior do Estado, contribuindo com a prevenção de doenças e com a promoção da dignidade humana.

Com a mudança recente em seu ambiente regulatório, mais especificamente, a partir da entrada em vigor do Decreto no 45.344, de agosto de 2015, que estabeleceu diretrizes e condições gerais para a regulação e fiscalização das atividades da companhia pela Agência Reguladora de Energia e Saneamento Básico do Estado do Rio de Janeiro (AGENERSA), e da Deliberação no 3.028, emitida em 06 de dezembro de 2016 por esta entidade, que determinou que a CEDAE apresentasse plano de trabalho de controle de custos operacionais no prazo de 120 (cento e vinte) dias a contar da data de sua publicação, foi suscitada a necessidade, já exigida pela Lei Federal nº 11.445, de 05 de janeiro de 2007 (Lei do Saneamento Básico), da implantação de um sistema eficaz de controle e monitoramento do sistema de acumulação de custos pela empresa.

O sistema de custos até então vigente na CEDAE, antes das iniciativas tomadas para sua melhoria, que serão detalhadas no decorrer deste artigo, restringia-se a um sistema simples de acumulação de custos, desprovido de controle e de uma rotina de classificação de custos mais apurada, com vistas a gerar informações que pudessem contribuir com os gestores no processo de tomada de decisão.

Tomando-se como referência uma diretoria ligada à atividade fim da companhia, atuante na produção e distribuição de água e na coleta e tratamento de esgoto no interior do Estado do Rio de Janeiro, a Diretoria de Distribuição e Comercialização do Interior (DI), este artigo tem como objetivo, por meio da realização de um estudo de caso único, descrever as ações tomadas para aprimorar o sistema de acumulação de custos da mesma, informando quais medidas e critérios foram adotados para adequar a alocação de custos aos seus respectivos centros de acumulação de forma a sanar ou amenizar as distorções observadas no sistema.

O artigo encontra-se estruturado na seguinte ordem: em um primeiro momento é apresentada uma breve revisão bibliográfica sobre a importância do controle de custos na melhoria da qualidade de informações gerenciais; em seguida, é apresentada a

metodologia da pesquisa, o estudo de caso realizado e, por fim, as considerações finais do estudo.

2 | O CONTROLE DE CUSTOS NA MELHORIA DA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO GERENCIAL

O aumento da competitividade e da busca por excelência no mercado vêm impulsionando as empresas, sejam elas públicas ou privadas, a investir em sistemas de controle de custos mais eficientes, favorecendo o planejamento estratégico e processo de tomada de decisão por parte dos gestores.

Para Martins, (2006, p. 21 e 22), a controle de custos realizada pela contabilidade de custos de determinada entidade tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, em um estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. E, no que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo de medidas adotadas.

De acordo com Horngren (1962, p.4), a contabilidade de custos refere-se hoje às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os títulos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações. Segundo Leone (1999, p. 14), a contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

Nesse sentido, a finalidade em alocar os custos em centros de custos é apurar quanto tem sido gasto de recursos financeiros por cada unidade de acumulação de modo que os gerentes possam controlar os gastos porventura incorridos acima do inicialmente orçado para o período, para que os mesmos possam ser adequados em períodos subsequentes. Ademais, a apuração dos gastos realizados pelos centros, auxilia, em um sentido mais amplo, para a formação do preço venda do produto da empresa.

De posse dessas informações, torna-se possível caracterizar a responsabilidade pelos gastos incorridos por cada centro de acumulação, além de identificar em quais destes está havendo lucro ou prejuízo, ou seja, em quais áreas da entidade os recursos estão sendo utilizados adequadamente ou necessitando de melhor gerenciamento. Para isso, em cada ponto de acumulação (centro de custos), são confrontadas as receitas geradas com os custos totais incorridos em suas operações.

Para Martins (2006, p. 30), a apuração dos custos por centros de custos têm entre as seus objetivos principais facilitar e otimizar a apuração dos gastos de cada departamento de forma isolada e definir a responsabilidade pelos mesmos.

No tocante ao controle de custos no setor de saneamento básico, Pagnani e Oliveira Júnior (2009, p. 3) destacam que, nas últimas décadas, o Estado passou a operar sob uma plataforma de exigências por maior eficiência, eficácia e efetividade dos seus serviços e produtos, e ao mesmo tempo, que o torne mais eficiente na mobilização de demandas de investimentos, junto às fontes internas como externas (existentes em órgãos de fomento internacionais) de financiamento para essa finalidade, buscando amenizar as disparidades regionais e sociais. Portanto, esse contexto mais complexo na sua aparência, agrega um espectro de fatores mais amplos e profundos no caminho da eficácia dessas instituições, especialmente quanto à adoção das melhores práticas de gestão, que eliminem déficits operacionais crônicos, uma das causas primárias de um processo inflacionário histórico e, raiz da falta de investimentos em setores básicos, que permitam um desenvolvimento auto sustentável.

3 | METODOLOGIA DA PESQUISA

Adotou-se para a pesquisa o método de estudo de caso único aplicado a uma diretoria ligada à atividade fim de uma empresa do setor de saneamento básico brasileiro: a Companhia Estadual de Águas e Esgoto do Estado do Rio de Janeiro (CEDAE). Segundo Oliveira et al. (2006, p. 2), o estudo de caso é um método de pesquisa que investiga um fenômeno contemporâneo em seu ambiente natural, adotando múltiplas fontes de evidência sobre uma ou poucas entidades, sem o uso de manipulação ou controle.

O que determinou a escolha do método foi o próprio objetivo da pesquisa, que buscou identificar, por meio de uma pesquisa do tipo descritivo-exploratória, como se deu a implantação do controle para o sistema de acumulação de custos vigente em uma das diretorias da companhia, dentro do universo de sua estrutura. Nesse sentido, Yin (2005, p. 19) destaca que, em geral, estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.

No caso do estudo em questão, a autora participou ativamente do processo de implantação das medidas iniciais de controle de custos descritas no caso analisado, por ser esta funcionária da companhia e responsável direta pelas ações mencionadas nesta pesquisa.

Para a implantação do controle de custos na diretoria estudada fez-se uso, inicialmente, do método Diagrama de Pareto ou metodologia ABC para identificar a quais grupos de contas contábeis seriam dada prioridade na adoção das medidas

iniciais de controle de custos. O estudo contemplou a análise dos lançamentos contábeis dos custos da diretoria relativos ao exercício financeiro de 2016 e aos dois primeiros trimestres do ano de 2017, armazenados no sistema informatizado interno da companhia IFS (Industrial & Financial Systems). Buscou-se confrontar estes lançamentos com as informações de custos detidas pelos controles internos das áreas responsáveis pela importação de dados contábeis ao sistema. Para contornar as inconsistências detectadas, adotou-se conceitos inerentes à contabilidade de custos, como o conceito de acumulação de custos por centro de custos, por meio da alocação dos mesmos às áreas efetivamente beneficiadas por sua incidência.

As razões que motivaram a escolha da CEDAE e da diretoria analisada como objeto da pesquisa foram a disponibilidade de acesso às informações internas da empresa pela autora, além da importância da companhia no setor de saneamento básico brasileiro, atendendo atualmente um contingente populacional de mais de onze milhões de pessoas no Estado do Rio de Janeiro.

4 | ESTUDO DE CASO

4.1 Apresentação da CEDAE e de sua Estrutura Organizacional

A CEDAE é uma sociedade por ações, de capital aberto e autorizado, de economia mista, vinculada à Secretaria de Estado do Ambiente (SEA), tendo como acionista controlador o Estado do Rio de Janeiro.

A Companhia atua no âmbito do Estado, mediante delegação do Governo Estadual e nos municípios por meio de convênios, sendo suas principais atividades a captação, tratamento, adução e distribuição da água e a coleta, tratamento e destinação de esgotos sanitários.

Dos 92 municípios do Estado do Rio de Janeiro, 64 são atendidos pela companhia com abastecimento de água e 33 com operações de esgotamento sanitário, com destaque para concessões de água e/ou esgoto em 9 dos 15 municípios mais populosos do Estado.

A figura a seguir apresenta a atual estrutura organizacional interna da companhia, com as diretorias que a compõem.



Figura 1 - Organograma geral da CEDAE.

Fonte: Documento interno da CEDAE adaptado.

As diretorias da companhia foram classificadas em três grupos: Departamentos de Apoio Administrativo, Departamentos de Apoio Técnico e Departamentos de Produção e Distribuição. Esta classificação está alinhada com a classificação de custos por absorção, onde os gastos dos departamentos de apoio administrativo são classificados como despesa, os da área de apoio técnico como custos indiretos e os de Produção e Distribuição como custos diretos da atividade fim da empresa. São classificadas como diretorias operacionais da CEDAE: DG, DI, DM e DS.

4.2 Apresentação da Diretoria Estudada e de suas Principais Atividades

A Diretoria de Comercialização e Distribuição do Interior (DI) tem como atribuição realizar a produção e distribuição de água e coleta e tratamento de esgoto do Interior do Estado.

A DI trabalha, em regra, com manutenção, tanto preventiva quanto corretiva, desses sistemas de produção e distribuição de abastecimento de água aos usuários do serviço, bem como realiza novas interligações e elabora pequenos projetos para a melhoria do sistema como um todo. Atualmente são 52 municípios do interior do Estado do Rio de Janeiro atendidos pela diretoria.

Afigura 1 apresenta um esquema do organograma da Diretoria de Comercialização e Distribuição do Interior (DI). Esta é subdividida em 7 Gerências, além de assessorias e assistências, a saber:

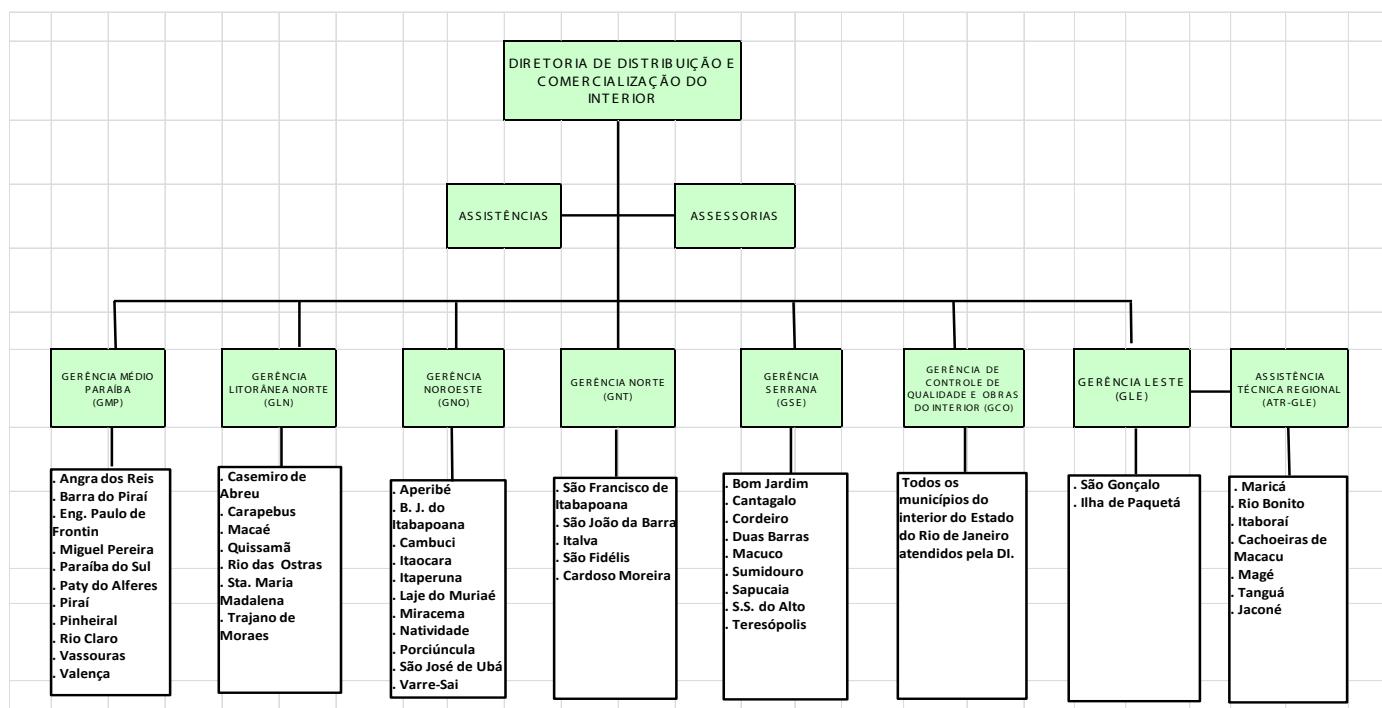


Figura 2 - Organograma da DI

Fonte: Documento interno da CEDAE adaptado.

4.3 O Sistema de Acumulação de Custos da DI e sua Utilidade Contábil-Gerencial

O sistema de custos até então vigente na CEDAE, antes das iniciativas tomadas para sua melhoria, restringia-se a um sistema simples de acumulação de custos, desprovido de controle e de uma rotina de classificação de custos mais apurada, com vistas a gerar informações que pudessem contribuir com os gestores no processo de planejamento e tomada de decisão.

Na DI, assim como nas outras diretorias da companhia, a acumulação dos custos de suas atividades é realizada de forma segmentada, por diversas áreas da companhia. Existem “polos” na empresa de acumulação de custos por categoria, nos quais cada tipo de custo é atribuído à diretoria responsável por sua ocorrência.

Tais polos recebem informações de custos gerais da empresa, enquadrados em uma categoria específica de custos, e os distribuem por centros de custos (diretorias) por meio do sistema informatizado interno da empresa de controle orçamentário e financeiro (IFS). Existem duas formas desses polos captarem informações sobre os custos das diretorias, para seu posterior encaminhamento ao IFS: os custos podem ser encaminhados aos polos pela própria diretoria, por áreas responsáveis pela acumulação de determinada espécie de custos, como ocorre no caso da DI com as despesas gerais operacionais incorridas com conduções, viagens e estadias, cujo controle é feito pelo setor orçamentário da diretoria e encaminhado por documento interno à Diretoria Financeira (DF) da empresa para seu adequado lançamento no IFS. Ou os mesmos podem ser captados pelos polos via documentação externa enviadas por entidades prestadoras de serviços à CEDAE, como é o caso dos custos com energia elétrica e telefonia, que são direcionados pelos polos ao IFS com o auxílio de contas de cobrança.

Em determinados casos, como o da utilização dos recursos do REDE (Regime de Desembolso Descentralizado) com gastos de pequenos vulto (compra de materiais de escritório, locação de veículos, pagamento valores de manutenção de equipamentos, entre outros) e o do pagamento de serviços de terceiros relacionados a contratos firmados com empresas prestadoras de serviços, os próprios funcionários das diretorias encarregados pelo controle de tais gastos, lançam os mesmos no IFS com o suporte das notas fiscais recebidas, não sendo necessário o envio de dados a polos para que estes os remetam ao sistema da companhia.

O sistema IFS (Industrial & Financial Systems) é um sistema ERP (Enterprise Resource Planning) que integram todos os dados e processos de uma organização e armazena todas as informações de negócios em um único sistema de gestão. Nesse sistema todas e quaisquer informações sobre custos e despesas são classificadas de três formas diferentes: centro de custos (departamentalização); município; e unidade geradora de caixa (UGC) - água ou esgoto.

Uma vez lançados no IFS, esses custos comporão uma base de dados que será utilizada pela contabilidade da companhia na elaboração das demonstrações

financeiras da empresa, enviadas periodicamente à Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Dessa forma, a participação do setor contábil nesse processo fica restrita à organização dos valores enviados por diversas áreas da empresa, que integrarão a base de dados do IFS, nas contas contábeis, que serão agrupadas de acordo com sua natureza na preparação das demonstrações financeiras divulgadas pela empresa.

Os valores de custos e despesas pertencentes à DI e às outras diretorias da CEDAE são registrados pelo setor contábil da companhia na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), sendo os pertencentes à DI incluídos no grupo “Custo de Operação e Manutenção” dentro desta demonstração contábil, assim como outros custos operacionais incorridos por outras diretorias, como a DM, a DG e DS.

Cabe ressaltar nesse ponto que todos os gastos incorridos por essa diretoria em suas operações são classificados como custo da empresa e não como despesa na DRE, pois trata-se de uma diretoria operacional, cujas atividades estão intrinsecamente ligadas à atividade fim da empresa (captação, tratamento e distribuição de água e coleta e tratamento de esgoto).

O registro desses custos na DRE auxilia tanto os usuários externos das Demonstrações Contábeis quanto os internos, gestores da empresa, que, com o suporte deste demonstrativo, conseguem visualizar se os seus investimentos estão trazendo resultado econômico positivo ou negativo para a companhia. Nesse sentido, com o propósito de auxiliar esses últimos, a contabilidade mantém o controle, a partir da base de dados do IFS, das receitas e dos custos da DI por município, permitindo, assim, que os gestores da diretoria identifiquem em quais municípios a atuação de suas gerências estão gerando resultados positivos ou negativos, e quais medidas poderiam ser tomadas para contornar possíveis deficiências operacionais. Esta última medida está alinhada com o que determina a Lei do Saneamento Básico:

“Art. 18. Os prestadores que atuem em mais de um Município ou que prestem serviços públicos de saneamento básico diferentes em um mesmo Município manterão sistema contábil que permita registrar e demonstrar, separadamente, os custos e as receitas de cada serviço em cada um dos Municípios atendidos e, se for o caso, no Distrito Federal.” (BRASIL, 2007).

5 | ANÁLISE DOS RESULTADOS

O primeiro passo para a implantação de um sistema de controle de custos apropriado à realidade e às operações desenvolvidas no âmbito da DI foi a determinação de seus centros de custos, isto é, unidades mínimas de acumulação, onde suas atividades são executadas de forma homogênea, por segmento da diretoria.

De forma macro, no que se refere aos lançamentos realizados no IFS, são identificados como centros de custos da CEDAE as suas 9 diretorias (DP, DE, DF,

DT, DG, DS, DI, DM e DH), e, dentro de cada diretoria, as suas gerências, que são identificadas por códigos específicos dentro do sistema. Adicionalmente, existem campos para inserir o código do município onde os custos foram gerados, e a qual atividade pertencem, se água ou esgoto (Unidade Geradora de Caixa). Abaixo são demonstrados, respectivamente, a relação dos códigos dos centros de custos da DI com suas siglas correspondentes por gerência utilizados por diversas áreas da empresa nos lançamentos realizados no IFS e seu organograma, com a indicação das gerências que lhe dão suporte:

GERÊNCIAS	SIGLA	CENTRO DE CUSTO
Diretoria de Distribuição e Comercialização do Interior	DI	DI00000000
Gerência Médio Paraíba	GMP	DI01000000
Gerência Serrana	GSE	DI02000000
Gerência Noroeste	GNO	DI03000000
Gerência Litorânea Norte	GLN	DI04000000
Gerência Leste	GLE	DI05000000
Gerência Norte	GNT	DI06000000
Gerência de Controle de Qualidade e Obras do Interior	GCO	DI07000000
Assistência Técnica Regional	ATR-GLE	DI08000000

Quadro 1 - Centros de Custos da DI por Gerência

Fonte: Documento Interno da CEDAE.

Cabe ressaltar que para cada município da diretoria é designado, dentro do sistema contábil da empresa, o mesmo código de centro de custos da sua gerência. Assim, para todos os municípios atendidos pela Gerência Norte (GNT), por exemplo, é atribuído o mesmo código, ou seja, DI06000000, nos lançamentos dos custos dos mesmos realizado na base de dados do IFS.

Trimestralmente a contabilidade da CEDAE envia para as diretorias a relação de suas despesas, extraídas do IFS, separadas por classificação contábil, para facilitar o controle das mesmas. Na relação de custos recebida pela DI, para cada tipo de custo, vem discriminado o centro de custos, o município e a unidade geradora de caixa onde cada um deles foi lançado. Notou-se, a partir da análise da relação de custos recebida, que uma quantidade significativa dos custos da DI estava sendo registrada em municípios não pertencentes à área de atuação da diretoria e/ou em centros de custos não correspondentes às gerências onde os mesmos ocorreram. Dessa forma, para corrigir essas inconsistências, organizou-se todos os custos da diretoria por sua classificação contábil com o propósito de identificar, separadamente, em quais grupos de contas estavam havendo lançamentos inadequados no IFS. A seguir estão relacionados os custos atribuídos à DI incorridos por suas gerências no desempenho de suas atividades operacionais, no exercício de 2016, com a indicação, em vermelho, de em quais deles foram encontrados lançamentos indevidos no sistema:

DESPESAS COM PESSOAL		DESPESAS OPERACIONAIS DA DI		DESPESAS GERAIS	
CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA
411110101	ORDENADOS E SALÁRIOS - HORAS NORMAIS			411110403	LANCHES E REFEIÇÕES
411110102	ORDENADOS E SALÁRIOS - HORAS EXTRAS			411110407	LIVROS, JORNais E REVISTAS
411110103	AJUDAS DE CUSTOS			411110416	CONV.E PROG.DESENV.SOCIAL E EDUCACIONAL
411110105	GRATIF.DE FUNÇÃO E CARGOS EM COMISSÃO	DESPESAS COM PESSOAL		DEPRECIAÇÃO	
411110108	FÉRIAS E SUAS GRATIFICAÇÕES	CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA
411110109	ABONO DE FÉRIAS	411110159	TAXAS ADMINISTRATIVAS - PRECE	411110501	DEPRECIAÇÕES DO IMOBILIZADO
411110110	DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO	411110170	TAXAS ADMINISTRATIVAS - CAC	411110503	AMORTIZAÇÕES DO INTANGÍVEL
411110112	INSALUBRIDADE	411110427	DESPESAS JUDICIAIS TRABALHISTAS	411110509	CRÉDITO S/ DEPREC.-COFINS-LEI 10865 (CR)
411110113	AUXÍLIO FUNERAL	DESPESAS COM MATERIAL		411110510	CRÉDITO S/ DEPREC.-PASEP - LEI 10865 (CR)
411110114	AUXÍLIO ENFERMIDADE	CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	SERVIÇOS DE TERCEIROS	
411110115	AUXÍLIO CRECHE	411110201	MATERIAL DE EXPEDIENTE, USO E CONSUMO	CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA
411110116	ADICIONAL DE PERICULOSIDADE	411110202	MATERIAL DE OPERAÇÃO DE SISTEMAS	411110301	SERVIÇOS DE OPERAÇÃO DE SISTEMAS
411110117	PRÊMIO DE APOSENTADORIA	411110203	MATL. DE CONS. E MANUT.BENS ADMINIST.	411110302	SERV. DE CONS. E MANUT. DE BENS ADMIN.
411110118	LICENÇA PRÊMIO	411110204	MATERIAL DE LIMPEZA E HIGIENE	411110304	SERVIÇOS TÉCNICOS PROFISSIONAIS
411110151	PREVIDÊNCIA SOCIAL	411110205	MATERIAL DE MANUT. ELETROMECÂNICA	411110305	SERVIÇOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
411110153	FGTS	411110206	MATERIAL DE LABORATÓRIO	411110308	SERV. COMUNICAÇÃO E TRANSM. DE DADOS
411110154	ASSISTÊNCIA MÉDICA AOS EMPREGADOS	411110207	MATERIAL DE TRATAMENTO	411110309	SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA
411110155	INDENIZAÇÕES E AVISOS PRÉVIOS	411110208	MATERIAL DE MANUT. DE HIDRÔMETROS	411110310	ENERGIA ELÉTRICA
411110156	ASSISTÊNCIA SOCIAL AOS EMPREGADOS	411110210	PEQUENAS FERRAMENTAS	411110312	LOCAÇÕES MÁQUINAS, EQUIP.E VEÍCULOS
411110157	PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR	411110211	MATERIAL DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS	411110316	SERVIÇOS DE LABORATÓRIOS
411110159	PREVIDÊNCIA PRIVADA	411110212	COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	411110317	SERV. GRÁFICOS, CÓPIAS E ENCADERNAÇÕES
411110160	VALE TRANSPORTE	411110213	MATERIAL DE NATUREZA PERMANENTE	411110319	ALUGUÉIS DE IMÓVEIS
411110161	SALÁRIO EDUCAÇÃO	411110214	MATERIAL DE SEGURANÇA E PROTEÇÃO	411110320	TARIFAS BANCÁRIAS
411110162	SENAI	411110216	MATERIAL DE MANUTENÇÃO DE REDES	411110322	SERV. DE MANUTENÇÃO ELETROMECÂNICA
411110163	INCRA	411110218	MATERIAL ELETTRICO	411110323	SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS
411110164	SEGURO ACIDENTE DE TRABALHO	DESPESAS GERAIS		411110324	SERV. DE MOVIM. CARGA E DESCARGA MATS.
411110165	SESI	CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	411110325	SERV. DE DESENV. E MANUT.OPERACIONAL
411110166	CESTA BÁSICA	411110401	PRÊMIOS DE SEGUROS	411110331	SERVIÇOS TERCEIRIZADOS
411110167	MULTAS - CLT	411110402	CONDUÇÕES, VIAGENS E ESTADAS	411110334	AGUA E ESGOTO

Quadro 2 - Custos da DI Incorridos no Exercício Social de 2016

Fonte: Sistema Informatizado de Controle Financeiro e Orçamentário (IFS) adaptado pelos autores.

Priorizou-se a adoção de medidas de controle para as contas contábeis cujos custos eram mais representativos dentre o total dos custos incorridos pela diretoria, tendo por base a metodologia do Diagrama de Pareto ou Curva ABC, segundo a qual, de acordo com Dias (2009, p. 73) para os itens mais relevantes, com maior frequência relativa (%) no conjunto de ocorrências observadas, são lhes dada preferência na análise em relação aos demais. Para a aplicação dessa metodologia, foram organizados os custos da diretoria em ordem descrecente da participação percentual de cada um no total dos gastos do exercício de 2016, ano em que o controle de custos foi iniciado. Os resultados apurados são detalhados no quadro a seguir:

CUSTOS	%	% Acumulado
Pessoal	56,57%	56,57%
Energia Elétrica	18,68%	75,25%
Contratos de Serviços	13,50%	88,76%
Deprec./Amort.	4,41%	93,17%
Desp. Judiciais	2,97%	96,14%
REDE	2,12%	98,26%
Produtos Químicos	1,68%	99,94%
Diárias e Estadias	0,05%	99,99%
Telefonia	0,01%	100,00%
TOTAL	100,00%	

Tabela - 1

Fonte: Elaborado pelos autores.

A partir dos dados da tabela acima foi montada a seguinte curva ABC, representativa dos custos que foram priorizados na adoção das medidas iniciais de controle de custos:

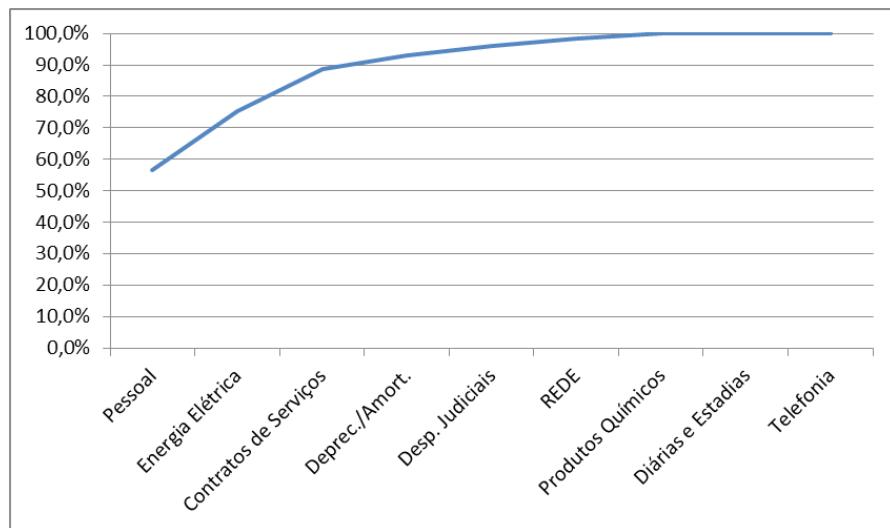


Figura - 3

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os resultados apurados indicaram que os custos com pessoal, energia elétrica, contratos para prestação de serviços e com a depreciação e amortização de ativos representam mais de 90% dos custos totais da DI, sendo o controle destes privilegiado inicialmente em relação aos demais gastos da diretoria.

A seguir são apresentadas a análise desses custos referentes ao exercício de 2016 e nos dois primeiros trimestres de 2017, com a discriminação das inconsistências encontrados no sistema de custos vigente e das medidas adotadas para contorná-las.

5.1 - Custos com Pessoal e Inserção de Código de Centro de Custos no Sistema de Recursos Humanos – SISRHU

A quantia gasta com o pessoal da DI possui relevância significativa dentro do valor total dos custos da diretoria. No ano de 2016, estes custos, relacionados ao pagamento da remuneração dos empregados ativos, seus benefícios, entre outros gastos decorrentes, representaram 56,57% dos custos totais incorridos.

Como forma de aprimorar a alocação dos custos com pessoal no âmbito de suas gerências, solicitou-se ao setor responsável da DI que revisasse e ajustasse a lotação dos funcionários da diretoria no Sistema de Recursos Humanos (SISRHU), que se encontrava desatualizado.

Nesta plataforma, que dá suporte ao RH na elaboração e ao subsequente lançamento da folha de pagamento no IFS pela contabilidade, os funcionários estavam lotados no município da sede de cada gerência, situadas no interior do Estado do Rio de Janeiro. Com exceção dos funcionários da GCO (Gerência de Controle de Qualidade e Obras do Interior) e dos da diretoria (sede), que já estavam lotados corretamente

no município de atuação, Rio de Janeiro, os empregados da GMP (Gerência Médio Paraíba), estavam, em sua grande maioria, registrados como se prestassem serviço exclusivamente ao município de Piraí; os da GSE (Gerência Serrana), como se pertencessem, em sua maioria, unicamente à Teresópolis; os da GNO (Gerência Noroeste), como unicamente à Miracema; os da GLN (Gerência Litorânea Norte), como unicamente à Macaé e Rio das Ostras; os da GLE (Gerência Leste), como apenas à São Gonçalo e Maricá; e os da GNT (Gerência Norte), como apenas à São João da Barra e Campos (município onde a CEDAE não atua mais como concessionária).

Para a realização dos ajustes quanto à lotação desses empregados no sistema foram necessários cerca de 6 meses devido à quantidade significativa de postos de trabalho à disposição da diretoria (aproximadamente, 1.200 acertos de registro de lotação foram feitos no período).

Todo registro de dados e informações a respeito dos funcionários da CEDAE inseridos no SISRHU, incluindo seus ajustes necessários, são utilizados mensalmente por um setor ligado à Diretoria Estratégica da empresa, para agrupar os custos com pessoal das diretorias da empresa por centro de custos, município e unidade geradora de caixa (água ou esgoto). Este procedimento é feito assim que folha é fechada pela Diretoria de Recursos Humanos (RH), sendo as informações geradas enviadas novamente ao RH para que as mesmas sejam processadas em versão TXT, antes de serem remetidas à Contabilidade da empresa, onde estas, em última instância, são lançadas na base de dados do IFS. Esta versão permite que o setor contábil importe um maior número de dados ao IFS de forma integrada e ágil.

No quadro a seguir é apresentada a relação das contas que são utilizadas no IFS para o lançamento dos custos com pessoal da DI no sistema.

CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA
411110101	ORDENADOS E SALÁRIOS - HORAS NORMAIS	411110116	ADICIONAL DE PERICULOSIDADE	411110159	PREVIDÊNCIA PRIVADA
411110102	ORDENADOS E SALÁRIOS - HORAS EXTRAS	411110117	PRÊMIO DE APOSENTADORIA	411110160	VALE TRANSPORTE
411110103	AJUDAS DE CUSTOS	411110118	LICENÇA PRÊMIO	411110161	SALÁRIO EDUCAÇÃO
411110105	GRATIF.DE FUNÇÃO E CARGOS EM COMISSÃO	411110121	LICENÇA PRÊMIO - PDV	411110162	SENAI
411110108	FÉRIAS E SUAS GRATIFICAÇÕES	411110151	PREVIDÊNCIA SOCIAL	411110163	INCRA
411110109	ABONO DE FÉRIAS	411110153	FGTS	411110164	SEGURO ACIDENTE DE TRABALHO
411110110	DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO	411110154	ASSISTÊNCIA MÉDICA AOS EMPREGADOS	411110165	SESI
411110112	INSAÚBRIDADE	411110155	INDENIZAÇÕES E AVISOS PRÉVIOS	411110166	CESTA BÁSICA
411110113	AUXÍLIO FUNERAL	411110156	ASSISTÊNCIA SOCIAL AOS EMPREGADOS	411110169	TAXAS ADMINISTRATIVAS - PRECE
411110114	AUXÍLIO ENFERMIDADE	411110157	PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR	411110170	TAXAS ADMINISTRATIVAS - CAC
411110115	AUXÍLIO CRECHE				

Quadro 3 - Custos com Pessoal da DI

Fonte: Sistema Informatizado de Controle Financeiro e Orçamentário (IFS).

A partir da análise feita junto ao setor responsável pela alocação dos custos com pessoal da DI, pôde-se observar que, após os ajustes implementados no SISRHU no tocante à lotação dos funcionários da diretoria, a alocação desses custos por centro de custo e município passou a ser realizada de forma mais adequada dentro do IFS, uma vez que o sistema de recursos humanos é utilizado como base no processo de atribuição dos custos aos seus centros de acumulação.

Além dos ajustes supracitados, observou-se que alguns empregados da DI estavam lotados em dois municípios do Estado do Rio de Janeiro em que a CEDAE não atua como concessionária, Carmo e Rio das Flores. As lotações dos cinco empregados que estavam nesta situação foram consertadas no SISRHU com base em listagem enviada pelo RH com a descrição correta dos municípios de atuação deles. Ademais, os custos com pessoal do município de Guapimirim foram realocados para o município de São Gonçalo pertencente à Gerência Leste da DI devido à existência de uma elevatória construída no primeiro município, mas cuja operação e controle pertence ao segundo.

Outro significativo acerto realizado no sistema de recursos humanos foi a realocação de parte dos funcionários lotados na GLE (Centro de Custos DI05000000) para a ATR-GLE (Centro de Custos DI08000000), assistência da GLE que, por questões geográficas, como localização, densidade populacional e do nível de atenção especial requerida pela cidade de São Gonçalo, foi cindida em dois grupos de municípios (GLE e ATR-GLE) para aprimorar o seu gerenciamento e apuração de custos, sendo-lhe criado um código de centro de custos próprio.

A partir de um caso de pedido de transferência de empregado de outra diretoria para DI, foi observado pelo RH da empresa que não era possível efetuar o lançamento no SISRHU do centro de custo correspondente à lotação de destino do mesmo.

Ao inserir o código do centro de custos que seria atribuído à nova lotação do empregado, ATR-GLE, informado na Proposta de Movimentação de Pessoal - PMP (documento recebido pelo RH, destinado a formalizar solicitações de transferência), o sistema alertava que este não estava cadastrado em sua base de dados e não permitia a sua inserção em campo próprio.

Para resolver a limitação de lançamento apresentada pelo plataforma, solicitou-se junto à Gerência de Contabilidade de Custos da Diretoria Financeira (GCC 3 - DF), setor responsável por inserir códigos de centros de custos relacionados às diretorias da CEDAE, a inclusão no sistema do código DI08000000 relativo à ATR-GLE. Com essa iniciativa, tornou-se possível ao RH alocar a lotação do empregado em tela ao seu respectivo centro de custos e, por consequência, realizar o lançamento dessa informação adequadamente no IFS.

A descoberta de que o código de custos da assistência não havia ainda sido acrescido à relação de códigos de centro de custos utilizada no SISRHU, ensejou a verificação da classificação dos demais empregados que pertenciam anteriormente à GLE e que foram remanejados para a ATR-GLE. A partir desta análise, foram identificados, aproximadamente, 207 empregados efetivos da DI com o registro de suas lotações irregular no sistema, com a atribuição inapropriada do código DI05000000, que corresponde à antiga gerência de atuação dos mesmos, ou seja, GLE.

5.2 - Energia Elétrica

Mensalmente, a Assessoria de Gestão e Eficiência Energética da CEDAE

(AGE-DP) recebe as faturas com os custos de energia elétrica incorridas por todas as diretorias da empresa. Três concessionárias são responsáveis pelo fornecimento de energia para as diversas localidades de atuação da companhia, são elas: Light, Ampla e Energisa, sendo que as duas últimas prestam serviços apenas a localidades pertencentes à área de atuação da Diretoria do Interior.

Tanto as faturas da Light quanto da Energisa, que atua apenas no município de Sumidouro, especificam os municípios das localidades/unidades da DI abastecidas.

A partir do controle interno de registro das faturas realizado pela AGE-DP, é possível identificar, no caso dessas duas concessionárias, quais códigos dos centros de custos da DI são atribuíveis a cada gasto com energia elétrica para fins de lançamento no IFS.

Apesar da disponibilidade das informações necessárias para a realização do lançamento dos custos com energia elétrica, por centro de custos e por município, de forma apropriada no IFS, ainda não é possível à AGE-DP efetivar a importação de suas planilhas preparadas internamente para o sistema, devido a desajustes de natureza técnica encontrados. Como consequência, os custos com energia elétrica da DI são lançados dentro do sistema no centro de custos da diretoria, DI00000000, ligado à área administrativa de apoio aos municípios do interior, e no município do Rio de Janeiro, onde é localizada a sua sede, sem a devida distribuição por custos por centros de custos e municípios abastecidos, não retratando a real situação de consumo por localidade atendida.

Para a correção e adequação do sistema às necessidades do setor foram abertos chamados na Home Page do IFS, solicitando suporte técnico para efetuar ajustes que sanem os entraves relacionadas à importação. O chamado feito pela área encontra-se em fila de espera, como os realizados por outros departamentos da empresa, aguardando pronta resolução das dificuldades verificadas.

No que se refere à Ampla, as faturas são enviadas à CEDAE pela concessionária não especificando o município das localidades atendidas, o que dificulta a classificação dos gastos com energia elétrica da DI por centros de custos, devido à grande quantidade de localidades/unidades/ logradouros abastecidas no âmbito da diretoria. Para resolver a questão, solicitou-se junto à Ampla que nas próximas faturas viesse a discriminação dos valores por município de forma a facilitar a classificação por centro de custos realizada pela AGE-DP. As faturas com a nova organização dos custos requisitada está sendo aguardada.

5.3 - Contratos para Prestação de Serviços

Com o propósito de fornecimento de água a localidades que estão com o seu sistema de abastecimento prejudicado, seja devido a problemas climáticos, como a escassez de chuvas em bacias fornecedoras, pela redução da vazão de produção dos sistemas pela interrupção do fornecimento de energia elétrica, ou por problemas de ordem técnica, o que tem motivado os consumidores a impetrar um número significativo

de ações judiciais contra a CEDAE, optou-se pelo abastecimento alternativo a essas regiões através de carro pipa.

A contratação dos serviços contínuos de locação desses caminhões tanques (carros pipas) é realizada por meio de licitação pública. Tais contratos de prestação de serviço geram notas fiscais que periodicamente são enviadas à DI pela empresa locatária dos caminhões.

As notas fiscais recebidas são lançadas no IFS por um setor da diretoria responsável por seu controle.

A mesma sistemática é utilizada na contratação de serviços contínuos pela Gerência de Controle de Obras (GCO) da DI, tais como serviços de desenvolvimento e manutenção operacionais, de operação de sistemas, de realização de obras por empreiteiras e de serviços laboratoriais.

Ao analisar os lançamentos relativos aos custos desses contratos enviados pela contabilidade, observou-se que os mesmos não estavam sendo lançados IFS no centros de custos correspondentes (gerências) aos municípios onde de fato dos serviços haviam sido prestados, descritos nas notas fiscais recebidas. Atribuía-se aos custos dos contratos o código DI00000000, código este utilizado para se alocar os gastos da diretoria em si (parte administrativa de apoio, com sede no município do Rio de Janeiro). Isso devia-se ao vínculo inicial no orçamento geral da empresa dos custos para honrar os contratos ao centro de custos da diretoria, sem considerar as gerências que na prática utilizariam esses recursos.

Identificado o problema, sugeriu-se que, no momento da chegada das notas fiscais, o setor identificasse a gerência do município onde o serviço foi prestado e lançasse no IFS, por meio de um artifício até então não conhecido DI, os centros de custos correspondentes às localidades onde os custos se efetivaram.

Assim, quando é recebida, por exemplo, uma nota fiscal gerada por um serviço prestado no município de São Gonçalo, o centro de custos DI05000000, correspondente à gerência responsável por este município, é lançado no sistema.

Com essa iniciativa, tornou-se possível, a partir do mês de novembro de 2016, o lançamento dos valores dos contratos relativos à alocação dos carros pipa e dos contratos de serviços contínuos de forma alinhada com o que determina a literatura contábil de custos, ou seja, alocando-se os custos às localidades que foram beneficiadas pela prestação de serviços.

5.4 - Custos com Depreciação e Amortização

Por determinação da Interpretação Técnica ICPC 01 (Contratos de Concessão), emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a CEDAE passou, a partir do exercício social findo em 2010, a reconhecer significativa parte dos seus ativos, que antes era contabilizada como ativo imobilizado, como ativo Intangível em suas Demonstrações Financeiras.

Esses ativos sujeitos a desgastes relacionados ao uso, ações da natureza ou

obsolescência técnica ou comercial são depreciados e amortizados periodicamente pela empresa, sendo contabilizadas, para esta finalidade, despesas mensais no resultado do exercício até o final da vida útil desses bens ou pelo prazo do contrato de concessão, dos dois o menor.

Na DI, quando um ativo dessa natureza é adquirido, é enviada uma Correspondência Interna (CI) à Gerência de Patrimônio (GPA) da empresa, responsável pelo controle físico dos ativos fixos da CEDAE, solicitando o emplacaetamento do bem e informando o local onde o mesmo se encontra e o valor de sua aquisição por meio de Nota Fiscal. Dessa forma, o empregado da GPA encarregado pela tarefa de emplacaetamento, ou seja, afixar um número de BP (número de série dos bens patrimoniais), vai até o endereço de localização do bem, informado na CI, realiza dito procedimento, e prepara, em seguida, um “Borderô”, documento que contém a descrição, características e número de série, se for o caso, do ativo emplacaetado. Este documento é utilizado pela GPA no registro do bem no módulo “Ativo Fixo” dentro do IFS, onde estão registrados todos os ativos imobilizados e intangíveis da companhia.

Após o emplacaetamento, se o ativo for instalado ou transferido para outra localidade ou município diferente do município do setor solicitante, dentro da mesma gerência, o setor que requeri o procedimento citado, deve enviar à GPA o “Formulário E”, no caso de se tratar de apenas um bem, ou o Formulário F, quando forem dois ou mais ativos nesta situação.

Cabe ressaltar que, quando esses últimos documentos não são enviados à GPA, o registro do imobilizado e intangível e dos seus respectivos custos com depreciação e amortização, são lançados no município do endereço descrito na CI. Segundo a Gerência Patrimonial, é frequente essa ocorrência, o que acarreta lançamentos distorcidos de referidos custos quanto aos seus municípios de origem no IFS.

Além do envio dos formulários E ou F à Gerência Patrimonial, se necessário, uma vez recebido o bem no endereço de sua instalação ou utilização, o gestor da área receptora deve remeter ao Almoxarifado Geral da companhia a Requisição de Material (documento conhecido pela sigla “RM”) comprovando a entrega do bem para que ele seja baixado da conta Estoque, onde o mesmo é registrado inicialmente. A partir desse momento, o ativo passa a ser depreciado ou amortizado pela GPA, dependendo de sua classificação como imobilizado ou intangível, por meio da aplicação de uma taxa especificada na legislação fiscal para cada tipo de bem reconhecido. Pode-se frizar que parte dos gerentes da DI não está procedendo à emissão do RM atestando a chegada do bem, dificultando, com isso, o início da apropriação dos custos com depreciação e amortização.

Ao efetuar a análise dos custos com depreciação e amortização lançados no IFS, observou-se que no ano de 2016 a grande maioria dos custos do período dessa espécie foi lançada no município do Rio de Janeiro, independente da gerência informada como centro de custos, e, em alguns casos, estes foram atribuídos ao município de Três Rios, município onde a CEDAE não atua como concessionária.

Nos primeiros meses de 2017, no tocante aos custos com amortização, foi constatada melhoria na distribuição dos custos da DI por município, entretanto ainda não foi adotado pela GPA em seus lançamentos no sistema IFS, o código do centro de custos referente à ATR-GLE, assessoria da GLE para a qual foi criado um código próprio.

Para aprimorar o nível das informações de custos enviadas para a contabilidade, solicitou-se, inicialmente, a um setor responsável pelo controle contábil do Ativo Imobilizado e Intangível ligado à contabilidade da companhia, que enviasse o rol dos bens pertencentes à DI, sujeitos à depreciação e amortização, para que fossem identificados os bens pertencentes às gerências da diretoria que estavam sendo lançados inadequadamente no município do Rio de Janeiro, para que os gerentes, responsáveis por estes conjuntos de bens, confirmassem se os mesmos pertenciam às suas gerências, verificando a sua existência física, e em qual município de fato os mesmos estariam sendo utilizados.

Para contornar o problema específico da não adoção do centro de custos referente à ATR-GLE, foram enviados para a GPA a relação dos municípios e dos centros de custos da diretoria e o seu organograma, para que, quando da ocorrência de custos atrelados aos municípios correspondentes a essa gerência, seja feito o lançamento adequado.

Por conseguinte a essas medidas iniciais, será realizado um inventário dos bens da DI para adequar todo o imobilizado e intangível das gerências aos municípios onde os mesmos são utilizados. A necessidade desta medida se deve a não emissão recorrente dos formulários E e F pelas áreas solicitantes, não informado quando da ocorrência de movimentações de bens desse tipo.

6 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi descrever, por meio de um estudo de caso único, as medidas iniciais adotadas por uma das diretorias operacionais de uma importante companhia de saneamento básico brasileira, a Companhia estadual de Águas e Esgotos do Rio de Janeiro (CEDAE), para implantar um controle adequado ao seu sistema de acumulação de custos, de forma a favorecer o processo de tomada de decisão e a qualidade da informação gerencial prestada pela contabilidade aos seus gerentes.

Os resultados da análise evidenciaram inconsistências entre as informações de custos prestadas pela contabilidade e os controles internos das áreas que reportam essas informações ao sistema informatizado interno da companhia, IFS. Isso se deve à desinformação momentânea das áreas de como proceder nos lançamentos contábeis dos custos da diretoria analisada de acordo com as diretrizes traçadas pela companhia, que orienta a distribuição dos custos por centro de custo e por

localidades (municípios) beneficiados por sua incidência, acarretando alocação de gastos distorcida nas demonstrações contábeis preparadas para fins gerenciais. Dessa forma, qualidade da informação gerencial utilizada pelos gestores da diretoria está sendo afetada, prejudicando o controle dos gastos operacionais nos municípios atendidos pela companhia.

As medidas iniciais de controle de custos implementadas contou com a instrução das áreas, promovendo lançamentos contábeis mais uniformes entre as mesmas, segundo parâmetros de monitoramento de custos mais adequados.

Ações tomadas para adequar o registro de determinados custos, como é o caso dos custos com energia elétrica, beneficiarão não apenas a diretoria analisada, mas também as demais diretorias da companhia, uma vez que um único setor é responsável por todos os lançamentos dessa natureza.

Com a alocação dos gastos mais próxima da realidade, a contabilidade poderá gerar demonstrações financeiras que possam ser mais úteis aos gestores da DI no processo de tomada de decisão, aprimorando, com isso, o desempenho econômico e operacional de suas gerências.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Decreto nº 45.344, de 17 de agosto de 2015. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 de agosto de 2015.

BRASIL, **Deliberação AGENERSA nº 3028**, de 06 de dezembro de 2016. **Diário Oficial [do] Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, RJ, 07 de dezembro de 2016.

BRASIL, **Lei Federal nº 11.445**, de 05 de janeiro de 2007. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brásília, DF, 08 de janeiro de 2007. Seção 1, p. 3.

BRASIL, Relatório da Administração e Demonstrações Financeiras de 2016. **Diário Comercial**, Estado do Rio de Janeiro, RJ, 24 de março de 2017. Seção Economia, p. 37.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Interpretação Técnica ICPC 01**: Contratos de concessão, de 06 de novembro de 2009. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=10> >. Acesso: em 02 jun. 2017.

DIAS, M. A. P. **Administração de materiais**: princípios, conceitos e gestão. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HORNGREEN, C. T. **Cost accounting: a managerial emphasis** englewood clifs. New Jersey: Prentice-Hall, 1962.

LEONE, G. S. G. **Contabilidade de custos no final do segundo milênio**. Revista Brasileira de Contabilidade, 120 ed., Brasília: CFC, 1999. p. 8-16.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, M.; MAÇADA, A. C. G.; GOLDONI, V. Análise da aplicação do método estudo de caso na área de sistemas de informação. In: ENCONTRO DA ANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais**. São Paulo: ANPAD, 2006.

PAGNANI, E. M., OLIVEIRA JR, R. de. Administração e gestão de custos em saneamento básico: Um Estudo de Empresa Pública Municipal. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XVI., 2009, Fortaleza. **Anais**. São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2009. p. 20-35.

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

SOCIAL DISCLOSURE: CRIAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE VALOR ADICIONADO POR INSTITUIÇÕES BANCÁRIAS NO BRASIL

Leonardo dos Santos Bandeira

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
(UNISINOS)

Porto Alegre – Rio Grande do Sul

RESUMO: O estudo centra-se em analisar a criação e distribuição de riqueza por instituições bancárias no Brasil a partir de suas Demonstrações do Valor Adicionado (DVA), tendo como amostra de pesquisa as instituições bancárias listadas na Brasil Bolsa Balcão (B³) e o período de 2014 a 2016 como lapso temporal de estudo. A partir de um estudo empírico-analítico, qualitativo e procedimentos bibliográficos e documentais, a pesquisa aponta que a maior parcela da riqueza criada pelos bancos foi distribuída a sócios e acionistas a título de remuneração de capitais próprios, posteriormente pela distribuição de riqueza a empregados em forma de remuneração direta, benefícios e fundo de garantia, seguida pela parcela distribuída a remuneração de capitais próprios e, em menor parcela, remuneração de capitais de terceiros.

PALAVRAS-CHAVE: Demonstração do Valor Adicionado. Criação e distribuição de riqueza. Contabilidade social.

ABSTRACT: The study focuses on analyzing the creation and distribution of wealth by

banking institutions in Brazil from its value added statements (DVA), having as a research sample the banking institutions listed in Brazil Bolsa counter (B³) and The period 2014 to 2016 as time lapse of study. Based on an empirical-analytical, qualitative and bibliographic and documentary procedures, the research points out that the largest portion of the wealth created by the banks was distributed to shareholders and stockholders as equity remuneration, Subsequently by the distribution of wealth to employees in the form of direct remuneration, benefits and guarantee Fund, followed by the distributed portion the remuneration of shareholders ' equity and, to a lesser amount, remuneration of the capital of third parties.

KEYWORDS: Value added statement. Creation and distribution of wealth. Social accounting.

1 | INTRODUÇÃO

A Contabilidade, pelo seu aspecto social, objetiva proporcionar informações a respeito do desempenho das entidades em seus diversos campos de atuação, desde informações internas que favoreçam o processo de tomada de decisão ligado à gestão de resultados, quanto de natureza externa que comuniquem à sociedade as vantagens e desvantagens provenientes de sua atividade operacional.

Os desafios de se comunicar aos agentes econômicos – pessoas, quer físicas ou jurídicas, que, de forma direta ou indireta, contribuem para o desempenho econômico das organizações – informações que retratam esse comportamento, tem sido atendido por meio da apresentação das demonstrações contábeis, sobretudo as demonstrações sociais: Balanço Social e Demonstração do Valor Adicionado.

Visto o exposto, o presente estudo pretende contextualizar o papel social das organizações a partir da resolução da seguinte questão problema: Qual a riqueza adicionada criada pelas instituições bancárias do Brasil e como a mesma foi distribuída a sociedade em que estão inseridas a partir de remuneração a pessoal, ao governo, a capital de terceiros e a capital próprio? Para solucionar o referido problema, objetivava-se de modo geral analisar a criação e distribuição da riqueza criada pelas instituições bancárias no Brasil e de forma específica resgatar o papel da contabilidade em gerar informações de cunho social a partir do Balanço Social e da Demonstração do Valor Adicionado.

A pesquisa caracteriza-se como empírico-analítica, de abordagem qualitativa e se utiliza dos métodos de pesquisas bibliográfico e documental, tendo sido desenvolvida a partir da análise de bibliografias sobre o assunto e coleta de dados nas Demonstrações do Valor Adicionado publicadas pelas 23 (vinte e três) instituições que compõem a amostra, no período de 2014 a 2016.

As instituições bancárias possuem um papel preponderante na formação do PIB Nacional e das regiões em que estão inseridas. Buscar conhecer qual papel social essas instituições vêm desempenhando a partir da sua geração de riqueza, significa identificar seu grau de responsabilidade social corporativa, ou seja, qual a contribuição da instituição para com seus agentes econômicos.

O estudo apresenta uma discussão bibliográfica trazendo, inicialmente, o papel da contabilidade social relacionada ao Balanço Social e à Demonstração do Valor Adicionado e, posteriormente, com base no Pronunciamento Técnico CPC 09, a determinação de como evidenciar a criação e a distribuição do valor adicionado; em seguida, apresenta-se o método e a análise dos resultados, onde se discutem, respectivamente, os procedimentos adotados e os achados da pesquisa.

2 | CONTABILIDADE SOCIAL E DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

Desde o início do século XX as instituições e a sociedade têm demonstrado preocupação com o tema da responsabilidade social. Tal demanda acarretou na preponderante necessidade das empresas em divulgar e informar seu papel no ambiente e meio social em que estão inseridas por meio dos chamados balanços ou relatórios sociais.

O processo de evidenciação ou *social disclosure* de informações relativas à responsabilidade social corporativa se dá por meio de instrumentos contábeis, dentre

os quais se destacam o Balanço Social e a Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

O Balanço Social constitui-se de um demonstrativo que objetiva evidenciar informações que retratam o papel da empresa diante de suas responsabilidades com a sociedade, evidenciando informações do desempenho da empresa tanto de caráter financeiro e econômico quanto sociais e ambientais. (TINOCO; KRAEMER, 2008).

A DVA, que se constitui de um demonstrativo financeiro componente do Balanço Social, fornece informações que retratam a relação da empresa com a sociedade em que está inserida através dos benefícios socioeconômicos gerados e sua distribuição entre os agentes econômicos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, governo, acionistas, dentre outros.

A DVA surgiu na Europa e tem sido cada vez mais adotada pelos países, sobretudo por influência da Grã-Bretanha, França e Alemanha e recomendações da Organização das Nações Unidas (ONU). (RIBEIRO, 2014).

No Brasil, até 2007, a DVA não era obrigatória; porém, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) incentiva a publicação voluntária do demonstrativo desde 1992 através do Parecer de Orientação CVM nº24/1992 pelas companhias abertas: “São exemplos de formas de enriquecimento da informação levada ao público: Demonstrações complementares, como: a) Fluxo de caixa; e b) Valor Adicionado.” (CVM, 1992, p.4).

A obrigação de apresentação da DVA no Brasil deu-se com a Lei 11.638/07, que a incluiu no conjunto das demonstrações financeiras obrigatórias para as companhias abertas, devendo ser apresentada ao final de cada exercício social juntamente com as demais demonstrações previstas pelo artigo 176 da Lei 6.404/76.

A DVA deve indicar, no mínimo

[...] o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída. (BRASIL, 1976).

Por riqueza criada, os autores Machado, Macedo e Machado (2015, p. 60) entendem “[...] que seja o incremento de valor que a empresa atribui aos insumos de produção que foram pagos a terceiros durante o processo produtivo”, ou seja, o valor que a entidade adiciona aos fatores de produção.

Braga (2008, p. 24) corrobora nesse entendimento ao afirmar que “o valor adicionado de uma empresa representa o quanto de valor ela agrega aos insumos que adquire num determinado período”. Para o autor, o valor adicionado pode ser obtido a partir da diferença entre o total das vendas e o total dos insumos adquiridos de terceiros.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com o propósito de estabelecer critérios para a elaboração e apresentação da DVA, emitiu em 2008 o Pronunciamento CPC 09. O referido pronunciamento enfatiza a DVA como um dos elementos

componentes do Balanço Social e que tem por finalidade “evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período”. (CPC, 2008).

De acordo com o CPC 09, valor adicionado “representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros”, incluindo o valor adicionado produzido por terceiros e transferido à entidade.

As informações utilizadas na DVA são, em sua grande maioria, extraídas principalmente da Demonstração do Resultado (DR). No entanto, enquanto a DR enfatiza a formação do lucro líquido auferido pela entidade, a DVA o apresenta como a parcela do valor adicionado destinada aos detentores de capital; os demais valores distribuídos a empregados, governo e financiadores na DVA, são apresentados como despesas na DR.

Para Iudícibus *et al.* (2010), as informações fornecidas pela DVA são importantes para analisar a capacidade de geração e distribuição de valor pelas empresas, analisar o desempenho econômico da entidade, conhecer os benefícios gerados a cada um dos fatores de produção, auxiliar no cálculo do PIB e de outros indicadores e informar a contribuição da empresa na formação da riqueza da região e localidade em que está inserida.

A DVA identifica a relevância do desempenho da empresa para a sociedade, sobretudo no que concerne a sua utilidade do ponto de vista macroeconômico, ou seja, a contribuição que a entidade tem na formação do Produto Interno Bruto (PIB), baseada no conceito de realização da receita (regime contábil de competência). (BRAGA, 2008; CPC, 2008; CUNHA; RIBEIRO; SANTOS, 2005).

Santos (2007) acrescenta ainda que é inquestionável o auxílio da DVA no cálculo do PIB e de indicadores sociais relevantes. Para Ribeiro (2014), não restam dúvidas a representatividade da DVA para a importância do papel social da Ciência Contábil em atingir um universo de usuários significativo ao evidenciar a criação e distribuição da riqueza de uma entidade para a sociedade.

2.1 Evidenciação da Criação e Distribuição da Riqueza Adicionada

A DVA deve demonstrar, sequencialmente, de forma detalhada como a riqueza foi criada pela entidade por meio de receitas, insumos adquiridos de terceiros, valor recebido em transferência, bem como a distribuição da riqueza com pessoal, impostos, taxas e contribuições, remuneração de capitais próprios e remuneração de capitais de terceiros.

A primeira parte da DVA evidencia a criação do valor adicionado bruto e o valor adicionado líquido a distribuir (Receitas – Insumos adquiridos de terceiros + valor adicionado em transferência). A riqueza criada pela entidade constitui-se, de acordo com o CPC 09, dos seguintes itens:

Receitas – vendas brutas de mercadorias, produtos e serviços; outras receitas e provisão para créditos de liquidação duvidosa (constituição/reversão). Para as

entidades bancárias, incluem as receitas e despesas de intermediação financeira.

Insumos adquiridos de terceiros – custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos (não incluso gastos com pessoal próprio); materiais, energia, serviços de terceiros e outros; perda e recuperação de valores ativos; depreciação, amortização e exaustão.

Valor adicionado em transferência – resultado de equivalência patrimonial; receitas financeiras; outras receitas.

A segunda parte da DVA demonstra a distribuição da riqueza criada entre os agentes econômicos que contribuíram para a formação do valor adicionado. Os principais componentes, ou agentes, dessa distribuição são os seguintes, ainda de acordo com o CPC 09:

Pessoal – valores apropriados ao custo ou ao resultado por meio de remuneração direta (salários, 13º, honorários, férias, comissões, participações de empregados etc.); benefícios (assistência médica, alimentação, transporte, plano de aposentadoria etc.) e FGTS.

Impostos, taxas e contribuições – Valores devidos ou já recolhidos relativos a tributos federais, estaduais e municipais.

Remuneração de capitais de terceiros – valores pagos ou creditados aos financiadores externos de capital em forma de juros passivos, aluguéis e outras remunerações a terceiros.

Remuneração de capitais próprios – valores relativos à remuneração paga aos sócios e acionistas em forma de juros sobre capital próprio (JCP) e dividendos, lucros retidos e prejuízos do exercício.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os métodos de pesquisas adotados foram pesquisa bibliográfica e documental. Para Lakatos e Marconi (2010), a pesquisa bibliográfica abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema do estudo, colocando o pesquisador em contato direto com o novo enfoque ou abordagem, alcançando conclusões inovadoras. Já a pesquisa documental, segundo Gil (2017, p. 29), “[...] vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas”.

3.1 Caracterização e Delimitação da Pesquisa

O estudo tem como objeto as Demonstrações do Valor Adicionado (DVAs) divulgadas pelas instituições bancárias listadas na Brasil Bolsa Balcão (B³), referentes ao período de 2014 a 2016, e caracteriza-se como um estudo empírico-analítico, de abordagem qualitativa, e pautado em procedimentos bibliográficos e documentais.

A abordagem empírico-analítica apresenta “[...] a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos [...]” (MARTINS, 2002,

p.34).

O processo de amostragem deu-se de forma não probabilística, isto é, a determinação da amostra deu-se de forma intencional de acordo com critérios determinados pelo autor. (MARTINS, 2002; DIEHL; TATIM, 2004). Assim, as empresas escolhidas para compor a amostragem do estudo são as instituições bancárias listadas no segmento Bancos do setor Financeiro e Outros da Brasil Bolsa Balcão (B³) e que tenham suas Demonstrações do Valor Adicionado relativas ao período de 2014 a 2016 divulgadas no banco de dados da referida instituição.

A seleção resultou em 24 (vinte e quatro) instituições bancárias, das quais 23 (vinte e três) publicaram as DVAs no período determinado para análise, compondo a amostra do estudo, a saber:

ABC BRASIL	BANCO DO NORDESTE DO BRASIL
ALFA DE INVESTIMENTOS	BANCO INDUSVAL
ALFA HOLDING	BANCO MERCANTIL DE INVESTIMENTOS DO BRASIL
AMAZONIA	BANCO MERCANTIL DO BRASIL
BANCO BRADESCO	BANCO PAN
BANCO BTG PACTUAL	BANCO PATAGONIA
BANCO DE BRASÍLIA	BANCO PINE
BANCO DO BRASIL	BANCO SANTANDER (BRASIL)
BANCO DO ESTADO DE SERGIPE	ITAU UNIBANCO HOLDING
BANCO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO	ITAUSA INVESTIMENTOS ITA
BANCO DO ESTADO DO PARÁ	PARANÁ BANCO
BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL	

Tabela 1 – Instituições bancárias selecionadas para composição da amostra

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Para coleta e análise dos dados, recorreu-se às demonstrações consolidadas ou individuais do valor adicionado das respectivas instituições relativas aos exercícios de 2014, 2015 e 2016 publicadas pelos bancos na B³.

Os dados extraídos referem-se a valor adicionado total a distribuir e sua distribuição entre os segmentos pessoal, impostos, taxas e contribuições, remuneração de capitais de terceiros e remuneração de capitais próprios. Tais dados foram tabulados em planilha .xls com o objetivo de se conhecer estatisticamente qual a participação no PIB Nacional do valor adicionado gerados pelas instituições alvo do estudo no período em análise e ainda o percentual de distribuição dessa riqueza entre os agentes econômicos.

3.3 Análise dos Dados e Interpretação dos Resultados

O montante do valor adicionado a distribuir dos vinte e três bancos que compõem a amostra do estudo, expresso em moeda nacional corrente, foi de R\$ 173.212.599,00 em 2014, de R\$ 151.472.585,00 no ano de 2015 e R\$ 214.444.914,00 no ano de 2016. Conforme evidenciada pela tabela abaixo, a riqueza criada pelas instituições objeto de estudo, participaram com, em média, 2,98% do PIB (Produto Interno Bruto) do país nesse período.

	2014	2015	2016
PIB brasileiro (*)	5.779	6.001	6.267
Valor adicionado criado	173.212.599,00	151.472.585,00	214.444.914,00
Participação do valor adicionado no PIB brasileiro	3%	2,52%	3,42%

Tabela 2 - Participação do valor adicionado criado por instituições bancárias listadas na B³ no PIB brasileiro de 2014 a 2016(*)

Valores correntes em bilhões de reais

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Ressalta-se que, algumas instituições bancárias apresentaram no período valor adicionado a distribuir negativo, o que indica que a empresa não gerou riqueza suficiente para remunerar seus agentes econômicos, cabendo aos proprietários, sócios e/ou acionistas arcarem com a obrigação.

Uma companhia pode obter valor adicionado a distribuir negativo e conseguir transferir a seus empregados, governo e credores, todavia, resta aos acionistas ou proprietários arcarem com o custo dos prejuízos. (CONSENZA, 2003 *apud* SANTOS; PARMEZZANO, 1999).

Como observado na tabela 2, do montante de valor adicionado a distribuir gerado pelos bancos no três anos, a maior distribuição média dessa riqueza foi a título de remuneração de capitais próprios (43,21%), que é a parcela destinada à remuneração de sócios e/ou acionistas; em sequência, a segunda maior distribuição média da riqueza criada foi a título de remuneração direta, benefícios e FGTS pagos a empregados (38,34%), seguidas pelas distribuições a título de impostos, taxas e contribuições (15,54%) e remuneração de capitais de terceiros (2,91%).

Distribuição do Valor Adicionado	2014	2015	2016	Média
Pessoal	35,31	45,14	34,58	38,34
Impostos, taxas e contribuições	21,65	(3,12)	28,08	15,54
Remuneração de Capital de Terceiros	2,67	3,42	2,64	2,91
Remuneração de Capital Próprio	40,37	54,56	34,70	43,21

Tabela 3 - Distribuição de valor adicionado em % de 2014 a 2016 por instituições bancárias listadas na B³

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

3.3.1 Análise por Agente Econômico

Como observado, do valor adicionado total criado pelas instituições durante o período em análise, em média, 38,34% foram distribuídos a título de remuneração direta, benefícios e FGTS a empregados. No ano de 2014, o montante perfaz o total de R\$ 61.154.783,00, sendo o Banco Indusval S.A a instituição que mais distribuiu riqueza (78,73% do valor adicionado) a este agente econômico no referido ano. O ano

de 2015 o valor distribuído a pessoal foi de R\$ 68.375.768,00, tendo sido o Banco Pan S.A o maior distribuidor a pessoal da riqueza por ele gerada no período (72,78%). Em 2016, o valor distribuído perfaz o total de R\$ 74.164.659,00, contando com o Banco Pine S.A. como a instituição que mais distribui valor a pessoal do seu valor adicionado gerado (96,05%).

As instituições distribuíram, em média, 15,54% do valor adicionado criado no período ao governo, a título de impostos, taxas e contribuições. A representação de uma distribuição negativa no ano de 2015 infere que as instituições, de modo geral, cumpriram com suas obrigações tributárias com capital proveniente diretamente dos sócios e acionistas, e não a partir da própria riqueza gerada.

No ano de 2014 as instituições distribuíram ao governo o total de R\$ 37.496.308,00, tendo sido o Banco Pan S.A. a instituição que mais distribui riqueza em impostos, taxas e contribuições (33,42%). O ano de 2015, como já mencionado, se apresenta com uma distribuição negativa de R\$ 4.722.204,00. Em 2016, as instituições distribuíram ao agente econômico em análise o total de R\$ 60.209.043,00, contando com o Banco Amazônia S.A. como o maior distribuidor da riqueza gerada individualmente por ele (43,26%).

Da riqueza total criada pelas instituições, a menor distribuição refere-se à remuneração de capitais de terceiros, tendo sido em média 2,91% dessa riqueza. Em 2014, o montante distribuído a título de remuneração de capitais de terceiros somou R\$ 4.630.667,00, contando com o Banco Mercantil do Brasil como a instituição que mais distribui a este econômico (82,97%). No ano de 2015, o total distribuído correspondeu a R\$ 5.181.014,00, sendo que o maior distribuidor foi o Banco BTG Pactual S.A., com 23,21%. O ano de 2016 contou com um total distribuído de R\$ 5.667.500,00 a terceiros, contando com a maior distribuição de 14,86% do Banco Pan S.A.

Nos três anos em análise, a maior distribuição de riqueza foi a título de remuneração de capitais próprios, que perfez uma média de 43,21% no período. Em 2014, o total distribuído a sócios e acionistas foi de R\$ 69.930.841,00; em 2015, o montante perfez R\$ 82.638.007,00 e, em 2016, R\$ 74.403.712,00. Em todo o período analisado, o Banco Alfa Hoding S.A. foi a instituição bancária que mais distribuiu riqueza a título de remuneração de capitais próprios a partir do valor adicionado individualmente gerado, tendo sido 92,82% em 2014, 95,09% em 2015 e 94,88% em 2016.

4 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a relevância da Demonstração do Valor Adicionado como uma ferramenta fundamental para evidenciar a geração e distribuição de riqueza pelas organizações, a pesquisa objetivou analisar a criação de riqueza (valor adicionado) pelas instituições bancárias no Brasil no período de 2014 a 2016 e como esta riqueza foram distribuídas aos agentes econômicos “pessoal; impostos, taxas e contribuições,

remuneração de capital de terceiros e remuneração de capitais próprios”.

Por meio dos dados extraídos das Demonstrações do Valor Adicionado das 23 (vinte e três) instituições bancárias analisadas, foi possível constatar que as instituições geraram no ano de 2014 valor adicionado ao montante de R\$ 173.212.599,00, em 2015 de R\$ 151.472.585,00 e de R\$ 214.444.914,00 no ano de 2016. A partir da geração de suas riquezas no período, as instituições contribuíram com 3%, 2,52% e 3,42% na formação do PIB Nacional nos anos de 2014, 2015 e 2016, respectivamente.

Quanto à distribuição da riqueza gerada, a maior distribuição média dessa riqueza foi a título de remuneração de capitais próprios (43,21%), que é a parcela destinada à remuneração de sócios e/ou acionistas; em sequência, a segunda maior distribuição média da riqueza criada foi a título de remuneração direta, benefícios e FGTS pagos a empregados (38,34%), seguidas pelas distribuições a título de impostos, taxas e contribuições (15,54%) e remuneração de capitais de terceiros (2,91%).

Assim, o estudo atingiu aos objetivos propostos e, a partir dos procedimentos metodológicos adotados, conseguiu responder à questão problema. Nota-se que as instituições possuem papel social fundamental para as sociedades que estão inseridas a partir da remuneração a pessoal e tributos e, sobretudo, ao fato de proporcionarem maiores resultados a seus investidores, sócios e acionistas.

REFERÊNCIAS

BRAGA, P. T. S. **Demonstração do Valor Adicionado (DVA)**: um estudo comparativo do perfil de distribuição de riqueza pelas empresas estatais e privadas do Brasil. 2008. 100f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2008.

BM&FBOVESPA. **Empresas Listadas – Setor Financeiro e Outros – Segmento Bancos**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm>. Acesso em 20 jan. 2018.

BRASIL. Lei 11.638, de 28 dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/DhQ4Lz>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

_____. Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <<https://goo.gl/QNhR5A>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Parecer de Orientação CVM nº 24/1992**. Brasília. Disponível em: <<https://goo.gl/hWW6Dt>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 09**: Demonstração do Valor Adicionado. Brasília, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/rrhnRW>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

CUNHA, J. C. A; RIBEIRO, M. S; SANTOS, A. A Demonstração do Valor Adicionado como instrumento de mensuração da distribuição da riqueza. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 37, p. 07-23, jan./abr.2005.

DIEHL, A. A; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IUDÍCIBUS, S. *et al.* **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, M. A. V; MACEDO, M. A. S; MACHADO, M. R. Analysis of the Relevance of Information Content of the Value Added Statement in the Brazilian Capital Markets. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 26, n. 67, p. 57-69, jan./abr. 2015.

MARTINS, G. de A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RIBEIRO, O. M. **Demonstrações Financeiras:** mudanças na lei das sociedades por ações: como era e como ficou. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

TINOCO, J. E. P; KRAEMER, E. P. **Contabilidade e Gestão Ambiental.** São Paulo: Atlas, 2008.

ALINHAMENTO ENTRE POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO E PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO EM IES PRIVADAS GAÚCHAS

Juliane de Castilhos Spanholi

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
(UNISINOS)

juliane_spanholi@hotmail.com

São Leopoldo - RS

Silvana Cristina da Silva Model

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
(UNISINOS)

silvana_model@hotmail.com

São Leopoldo - RS

Marcos Antonio de Souza

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
(UNISINOS)

souza.marcosas@gmail.com

São Leopoldo - RS

2016, por meio de entrevistas com os pró-reitores ou os diretores administrativos, de análise documental e de observação *in loco*. Os principais achados evidenciam que as IES analisadas tendem a se posicionar por diferenciação, em virtude de sua tradição e marca. As práticas de gestão de custos mais utilizadas por essas IES são os tradicionais orçamentos operacionais, planejamento estratégico e o método de custeio variável. O acompanhamento do orçamento é utilizado para a gestão das IES no curto prazo, enquanto que o planejamento estratégico é utilizado para controle no longo prazo. O custeio variável é utilizado para acompanhar a lucratividade dos cursos, formar o preço de venda e embasar decisões de lançar ou descontinuar um curso. Constatase, assim, um processo de gestão bastante tradicional. A relação das estratégias competitivas com as práticas de gestão estratégica de custos permitiu identificar que as IES estudadas alcançam vantagem a partir da referida integração.

PALAVRAS-CHAVE: Gestão estratégica de custos. Posicionamento estratégico. Instituições de ensino superior.

ABSTRACT: The achievement and maintenance of competitive advantages in a highly complex business environment requires that organizations seek to align cost

RESUMO: O alcance e manutenção de vantagens competitivas em um ambiente empresarial de alta complexidade requer que as organizações busquem alinhar as práticas de gestão de custos ao posicionamento estratégico, a fim de proporcionar aos gestores melhores decisões. Nesse contexto, o objetivo deste estudo é analisar o alinhamento entre o posicionamento estratégico adotado e as práticas de gestão de custos utilizadas por Instituições de Ensino Superior (IES) privadas gaúchas em nível de graduação. Este estudo multicaso é caracterizado como descritivo e qualitativo, realizado no quarto trimestre de

management practices to strategic positioning in order to provide managers with better decisions. In this context, the aim of this study is to analyze the alignment between the strategic positioning adopted and the cost management practices used by private higher education institutions at undergraduate level in Rio Grande do Sul. This multiple case studies are characterized as descriptive and qualitative which was conducted in the fourth quarter of 2016 through interviews with pro-vost or administrative directors, documentary analysis and on-site observation. The main findings show that the HEI analyzed tend to position themselves for differentiation, by virtue of tradition and marks of these institutions. The cost management practices most used are budget, strategic planning and variable costing. Budget is used for the management in the short term, while strategic planning is used for the control in the long term. Variable costing is used to track profitability, to form sales price, and to base decisions to launch or discontinue a course. This shows a very traditional management process. The relationship between competitive strategies and strategic cost management practices allowed us to identify that the HEI studied benefit from this integration.

KEYWORDS: Strategic cost management. Strategic positioning. Higher education institutions.

1 | INTRODUÇÃO

A complexidade do ambiente empresarial, caracterizado pela competição acirrada entre as organizações, induz a maioria das empresas a adotarem estratégias competitivas. Nesse cenário, as organizações necessitam tomar decisões de maneira estratégica, pois a economia globalizada demanda uma gestão profissionalizada sistematizada. Para obter e manter as vantagens competitivas, nesse ambiente, é preciso que as organizações busquem integrar fatores como estratégias e gestão de custos (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; MELO; LEONE, 2015).

Para que as empresas enfrentem as forças competitivas que envolvem esse contexto, Porter (2004) propõe que sejam adotadas estratégias competitivas genéricas, quais sejam: liderança de custos, diferenciação ou enfoque. O envolvimento e o alinhamento entre estratégias genéricas de Porter e gestão de custos têm sido uma alternativa relevante para o aumento da competitividade das organizações, proporcionando aos gestores melhores decisões (MACHADO, 2008).

Além das estratégias propostas por Porter, a escolha de um eficiente sistema de custos pode significar uma forma de as empresas enfrentarem as forças competitivas proporcionadas pelo ambiente. O fato de as organizações tornarem-se mais complexas faz com que novas técnicas de gerenciamento de custos sejam utilizadas, a fim de aperfeiçoar o desempenho organizacional (MELO; LEONE, 2015). É reconhecido pela literatura que existem diversas práticas de gestão de custos e que cada prática possui características e propósitos específicos. A partir daí, entende-se que não há

uma prática melhor do que outra, devendo a empresa adotá-las de acordo com suas necessidades informacionais e de acordo com o posicionamento estratégico adotado.

Diante desse breve contexto, o presente estudo tem como objetivo analisar o alinhamento entre o posicionamento estratégico adotado e as práticas de gestão de custos utilizadas pelas Instituições de Ensino Superior (IES) privadas gaúchas em nível de graduação. Este trabalho está circunscrito às IES que fazem parte do Consórcio das Universidades Comunitárias Gaúchas (COMUNG). A escolha do setor decorre da relevância econômica e social das IES e da sua forte exposição a uma agressiva concorrência (SECCA; LEAL, 2009; MONTEIRO; NUNES, 2016).

Estudos semelhantes buscam o alinhamento entre práticas de gestão de custos e estratégias empresariais em diferentes setores (FONTANA *et al.*, 2016; PIRAN *et al.*, 2016; FARIA *et al.*, 2012; CINQUINI; TENUCCI, 2006; SILVA; SANTOS, 2005), no entanto, há uma carência de estudos no âmbito das IES brasileiras e esse estudo pretende preencher essa lacuna. Esse estudo, ainda, pretende propiciar uma discussão sobre a utilização de algumas práticas de gestão estratégica de custos, de modo que se possa analisar a utilização dessas práticas evidenciadas pela literatura em consonância com o posicionamento estratégico priorizado pelas IES. Assim, esse estudo possibilita analisar a aderência que os gestores das IES atribuem às teorias desenvolvidas sobre o tema.

Os estudos citados utilizam tipologia de Porter e apontam justificativas para essa escolha. O modelo de Porter é considerado por Hill (1988) aplicável a diversos setores, sendo que a análise das forças resume grande quantidade de informação em uma tabela simples, o qual permite a análise de como as forças atuam e sua intensidade, permitindo concluir sobre a atratividade do setor para novos investimentos (SECCA; LEAL, 2009). Mintzberg e Quinn (2001) comentam que as estratégias genéricas propostas por Porter contemplam variáveis úteis para identificar a essência de um negócio e, por isso, é utilizado com frequência. Além disso, o estudo de Cinquini e Tenucci (2010) evidencia que as estratégias de Porter foram as que mais apresentaram relação com as práticas de gestão de custos, enquanto as outras abordagens não apresentaram relação significativa.

2 | REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Posicionamento Estratégico e Forças Competitivas

As estratégias, em essência, são planos elaborados para alcançar os objetivos organizacionais (OTLEY, 1999). Para Chenhall (2003), são usadas pelos gestores de modo que eles possam influenciar o ambiente externo, a estrutura e o controle da organização. Dessa forma, as estratégias auxiliam os gestores a posicionar suas organizações no ambiente, de forma a adaptá-las às pressões competitivas

do mercado. Para Porter (1980) estratégia é definida como a maneira distintiva da empresa encarar as cinco forças competitivas do setor em que atua, a fim de obter e sustentar as vantagens em relação aos concorrentes.

“As Cinco Forças Competitivas” é um modelo de análise mercadológica para avaliar (a) o poder de negociação dos fornecedores; (b) o poder de negociação dos compradores; (c) a ameaça de novos entrantes; (d) a ameaça de produtos ou serviços substitutos; e) a rivalidade entre os concorrentes em qualquer setor, analisando sua estrutura e sua rentabilidade (PORTER, 2004). Essa análise é o primeiro passo para pensar sobre estratégia, sobre como se adaptar às forças exercidas no setor, além de revelar os aspectos mais significativos do ambiente competitivo que são importantes para definir a estratégica genérica a ser adotada (PORTER, 2009).

Porter (2009) argumenta que, após essa análise mercadológica, as organizações devem se posicionar a fim de responder a essas forças, optando por uma estratégia baseada em custos baixos ou na diferenciação, ambas podendo ter um escopo amplo ou estreito. A liderança em custo concentra-se em obter menor custo em relação aos concorrentes por meio da escala, escopo e, normalmente, os investimentos em tecnologia são altos para alcançar o baixo custo. Já a diferenciação implica na obtenção de produtos ou serviços que sejam considerados diferenciados pelos clientes, sendo que os métodos podem se dar pela marca, por serviços personalizados, alternativas de financiamento, especificidades do produto ou serviço. A terceira estratégia é enfocar determinado grupo comprador ou segmento específico ou mercado geográfico, por meio de liderança em custo ou diferenciação em um nicho determinado.

Shank e Govindarajan (1997) argumentam que as empresas que optam por liderança em custo utilizam, principalmente, sistemas de custeio tradicionais. Por outro lado, as empresas posicionadas pela diferenciação caracterizam-se pela orientação ao mercado, pelo rápido crescimento, pela inovação de produto e pela ampla gama de produtos e investimentos em pesquisa e desenvolvimento, o que permite a elas praticar um preço diferenciado. Essas estratégias genéricas implicam em arranjos organizacionais diferentes, assim como em procedimentos de controle, recursos e habilidades diferenciados (PORTER, 2004). Os recursos e habilidades e os requisitos para as posições estratégicas são apresentados no Quadro 1.

Estratégia	Recursos e habilidades	Requisitos Organizacionais
Liderança de custos	<ul style="list-style-type: none">- Altos investimentos.- Habilidade para engenharia de processos e supervisão intensa dos recursos humanos.- Produtos projetados para facilitar a fabricação e a distribuição com baixo custo.	<ul style="list-style-type: none">- Controle de custo rígido. Relatórios de controle (frequentes e detalhados).- Organização e responsabilidades estruturadas.- Incentivos baseados em metas quantitativas.

Diferenciação	<ul style="list-style-type: none"> - Grande habilidade de marketing e engenharia de produto e criatividade. - Grande capacidade de pesquisa para desenvolver novos produtos. - Reputação da empresa como líder em qualidade ou tecnologia e longa tradição. - Forte cooperação dos canais, como produção e pós-venda. 	<ul style="list-style-type: none"> - Forte coordenação entre pesquisa, desenvolvimento de produto e marketing. - Avaliações e incentivos em detrimento a medidas quantitativas. RH qualificado. - Isolamento com relação a competidores pela lealdade dos consumidores à marca. - Retornos acima da média da indústria e sensibilidade ao preço menor.
Enfoque	<ul style="list-style-type: none"> - Combinação das políticas de custo e diferenciação com foco meta estratégica em particular. - Enfoque para um determinado grupo comprador. - Segmentação da linha de produto ou mercado. - Satisfação das necessidades, custos mais baixos no atendimento do grupo alvo. Logística de atendimento. 	<ul style="list-style-type: none"> - Capacidade de atender a necessidades específicas e de absorver <i>trade-off</i> entre volume de vendas e rentabilidade - Capacidade de receber pedidos de acordo com as compras dos clientes e de lidar com reduzidas linhas de produtos. - Controle intenso de seus registros.

Quadro 1: Recursos, habilidades e requisitos para as estratégias genéricas

Fonte: Adaptado de Porter (2004)

Ao observar o Quadro 1, fica evidente que cada estratégia possui requisitos para aderência. Cabe à empresa escolher a estratégia mais adequada à sua estrutura de forma mais difícil de ser replicada pelos seus concorrentes. De acordo com Shank e Govindarajan (1997), dependendo da estratégia, as organizações adotarão diferentes sistemas de controle de gestão, sendo essenciais para elas as informações sobre custos. Os autores argumentam que os custos são importantes em todas as empresas, embora existam diferentes perspectivas de controle e gestão de custos.

2.2 Gestão Estratégica de Custos (GEC)

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) surge com um propósito mais amplo que a gestão de custos tradicional, contemplando não só as questões internas, mas também externas da empresa (SHANK, 1989). A GEC é um conjunto de técnicas que contribuem na definição do futuro da empresa, não se restringindo à redução e ao controle de custos, mas, sim, a uma visão ampliada para a preocupação com o uso de informações de gestão de custo para a tomada de decisão. Nesse sentido, se bem-sucedida, deve incidir também sobre o aumento da receita, visto que conduz à melhoria da produtividade (KUMAR; SHAFABI, 2011).

A transição de gestão de custos para gestão estratégica de custos resulta de uma mistura de três temas subjacentes, normalmente apresentados como três pilares da GEC, os quais são: análise dos determinantes de custos; análise da cadeia de valor e análise do posicionamento estratégico (SHANK, 1989). A análise dos determinantes de custos é utilizada para identificar a causa e a gestão principal dos custos (SOUZA; MEZZOMO, 2012). A análise da cadeia de valor permite identificar os elos que agregam mais valor ao produto, desde o início da cadeia, com a origem dos recursos, até o descarte do produto pelo último consumidor (ANDERSON, 2006). Já a análise

do posicionamento estratégico está alinhada às escolhas estratégicas definidas por Porter (2004), liderança em custos, diferenciação e enfoque visando proporcionar vantagem competitiva.

A GEC tenta melhorar a posição estratégica de uma organização, ao mesmo tempo em que reduz custo, e com a competição global as empresas devem estar constantemente conscientes da sua posição estratégica (KUMAR; SHAFABI, 2011). Melo e Leone (2015) complementam essa ideia ao afirmar que a integração das estratégias competitivas com a gestão de custos resulta em vantagem. Nesse sentido, a interface do posicionamento estratégico e a gestão de custos são possíveis quando os custos são tratados como elemento estratégico para a empresa, já que certos objetivos estratégicos podem ser alcançados por meio de práticas de gestão de custo.

2.2.1 Práticas de Gestão de Custos

A GEC posicionou-se como elemento estratégico, de forma a emitir informações de grande utilidade para a tomada de decisão e para o planejamento e para o controle dos recursos por meio de práticas de gestão estratégica de custos (CINQUINI; TENNUCI, 2006). A discussão sobre a integração entre práticas de gestão de custos e estratégia teve origem com o estudo de Shank (1989). Dependendo da escolha de posicionamento estratégico da empresa, ou seja, de diferenciação ou de liderança no custo, há maior ou menor ênfase de práticas de gestão de custos.

A partir desse estudo, outros também buscam a relação entre práticas de gestão de custos e estratégia e ainda outros evidenciam apenas as práticas (CHINQUINI; TENNUCI, 2006; MACHADO, 2008; FOWZIA, 2011; PIRAN et al., 2016; FONTANA et al., 2016). Esses estudos evidenciam que podem existir inúmeras práticas de gestão de custos, no entanto, algumas são as mais usadas. Dentre as práticas de contabilidade de gestão citadas pelos autores, as utilizadas nesse estudo estão apresentadas no Quadro 2.

Práticas de GEC	Descrição da prática	Autor
ABC/ Custeio baseado em atividades	Mensurar os custos de recursos alocando-os às atividades pelos direcionadores de recursos. Em seguida, ocorre a alocação aos produtos, serviços e clientes em específico pelos direcionadores de atividades.	Cooper e Kaplan (1997)
Custo do ciclo de vida	Mensurar o custo relevante de compra, considerando as etapas do seu ciclo de vida: aquisição, posse, uso e subsequente descarte.	Ellram e Siferd (1998)
Custo da qualidade	Avaliar a relação custo-eficácia da gestão da qualidade da empresa. Contempla os custos de avaliação, prevenção, falhas internas e externas.	Ito (1995)
Custo alvo/ Custo meta	Instrumento de redução de custo no momento da concepção dos produtos e serviços.	Monden e Hamada (1991)
Custo padrão	Visa controlar e acompanhar as variações de custos ocorridas no processo produtivo, assim como suas possíveis causas.	Kraemer (1995)

Kaizen	Técnica de aperfeiçoamento de custos que deve ser aplicada durante todo o processo produtivo, visando à melhoria contínua.	Monden e Hamada (1991)
Custo da cadeia de valor	Abrange a relação entre a empresa e seus parceiros, incluindo os fornecedores, parceiros de aliança estratégica e as relações entre empresa e seus clientes.	Anderson (2006)
Planejamento Estratégico	Elaborar um processo formal de planejamento de longo prazo, que inclui a definição da missão, visão, estratégia organizacional, objetivo e plano de ação.	Warren, Reeve e Fess (2001)
Orçamento Operacional	É o plano financeiro para implementar o planejamento estratégico da empresa. A importância do orçamento para a comparação periódica dos resultados com as metas como parte do planejamento e controle.	Warren, Reeve e Fess (2001)
Custeio variável	Desconta-se das receitas de vendas somente custos e despesas variáveis, que resulta na margem de contribuição. Essa margem informa o quanto sobra para contribuir no pagamento dos custos fixos.	Vartanian (2000)

Quadro 2: Práticas de gestão estratégica de custos

Fonte: Autores citados

De acordo com o Quadro 2, cada prática de GEC depende de um conjunto de técnica, a fim de gerar informações que sustentem o foco estratégico da empresa (FONTANA *et al.*, 2016).

2.3 Caracterização das Instituições de Ensino Superior (IES) Pertencentes ao Comung

Em 1993, um grupo de instituições comunitárias do Rio Grande do Sul (RS) firmou um Protocolo de Ação Conjunta, constituindo o Consórcio das Universidades Comunitárias Gaúchas – COMUNG, oficialmente fundado em 27 de abril de 1996. Diferentemente das universidades públicas, mantidas pelo governo, e das privadas, que visam ao lucro, as universidades comunitárias são instituições sem fins lucrativos que possuem forte vínculo com suas comunidades. O objetivo do consórcio é viabilizar um processo integrativo que resulte no fortalecimento individual das IES e no consequente favorecimento da comunidade universitária rio-grandense (COMUNG, 2016).

Integrado por 15 instituições de ensino, o COMUNG, em 2014, ofereceu 1.489 cursos de graduação, atendendo aproximadamente 235 mil universitários gaúchos, os quais foram atendidos por 9.190 professores e mais de 11 mil funcionários. Comparando com os números do estado do RS, verifica-se que, naquele ano, o estado possuía 479.858 mil universitários matriculados, sendo 79,4% em IES privadas e 20,6% em IES públicas (INEP, 2014). Assim, as Universidades Comunitárias atenderam aproximadamente 49% dos alunos matriculados no ensino superior do RS.

O setor de IES privadas em nível de graduação como um todo foi estudado por Sécca e Leal (2009), os quais afirmam que o setor é caracterizado por grande rivalidade entre os competidores. Essa rivalidade requer que as IES estejam em constante aperfeiçoamento, a fim de obterem alguma vantagem competitiva para disputar esse mercado. As forças mercadológicas do setor estão evidenciadas na Figura 1.

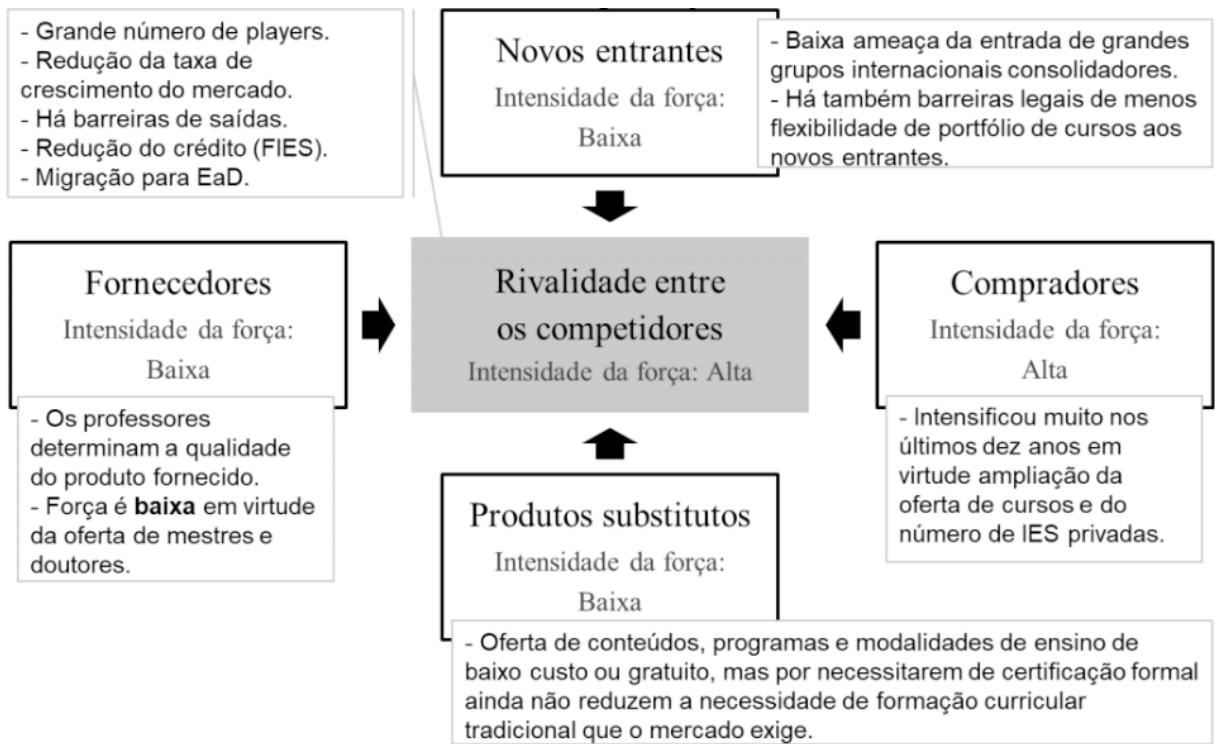


Figura 1: As cinco forças competitivas para o setor de ensino superior privado brasileiro em nível de graduação

Fonte: Adaptado de Secca e Leal (2009) e Monteiro e Nunes (2016)

Observa-se, na Figura 1, que as forças com intensidade alta são: Rivalidade entre os competidores, principalmente, pela estabilização do crescimento do setor, além disso, o número de players é grande e o grupo de consolidadores deve continuar com forte processo de consolidação, há barreiras de saídas significativas, elevação do desemprego e redução do crédito de financiamento subsidiado pelo governo; Poder de negociação dos compradores, que, no caso das IES são os alunos, e que se intensificou muito nos últimos dez anos em virtude da ampliação da oferta de cursos e do número de IES privadas que passaram a disputar o aluno.

2.4 Estudos Relacionados

Estudos empíricos têm sido realizados evidenciando a relação entre as práticas de gestão de custos utilizadas e o posicionamento estratégico adotado por empresas e setores. Entre tais estudos, foram selecionados aqueles relacionados com a GEC, conforme elencados no Quadro 3. Seus resultados sugerem a existência de integração entre práticas de gestão de custos e determinadas estratégias empresariais.

Autores	Estratégia Adotada	ABC/ABM	Ciclo de Vida	Custo da Qualidade	Custo Meta	Custo Padrão	Kaizen	Custo da C. Valor	Orcamento	Custeio Variável
Fontana <i>et al.</i> (2016)	Enfoque em Diferenciação	x		x	x					
Piran <i>et al.</i> (2016)	Diferenciação e Liderança em custos para diferentes produtos				x	x	x			
Faria <i>et al.</i> (2012)	Liderança em Custo				x		x			
Machado (2008)	Diferenciação								x	x
Cinquini e Tenucci (2006)	Liderança em Custo	x	x					x		
Silva e Santos (2005)	Liderança em Custo			x			x			

Quadro 3: Estudos relacionados

Fonte: Autores citados.

Com base nesses estudos, é possível verificar os posicionamentos estratégicos adotados por diferentes setores e sua relação com as práticas de gestão de custos. Os autores dos estudos apresentados revelam essa relação como forma de obter vantagem competitiva. A percepção de alinhamento estratégico refere-se à conformidade das práticas de gestão de custos e sua estrutura com as prioridades estratégicas definidas pela organização. Existe o entendimento de que a GEC concentra a análise dos custos considerando elementos estratégicos como fontes de vantagens competitivas (MELO; LEONE, 2015).

Contrariamente à literatura pesquisada, pode-se observar, no Quadro 3, que não existe um padrão na utilização de práticas de GEC, conforme o posicionamento estratégico adotado. O que mais parece determinar as práticas utilizadas são as necessidades informacionais da empresa, bem como outras características da empresa como porte, setor de atuação, etc. Os estudos de Faria *et al.* (2012), Cinquini e Tenucci (2006) e Silva e Santos (2005) evidenciaram um posicionamento de liderança em custo, mas utilizam diferentes práticas, e os estudos de Fontana *et al.* (2016) e Machado (2008) evidenciaram que as empresas estudadas posicionam-se por diferenciação e também utilizam diferentes práticas. Esses estudos são aplicados a diferentes setores e, por isso, possuem diferentes posicionamentos e práticas, mas nenhum é aplicado ao setor das IES.

Outro contraponto é evidenciado no estudo de Almeida, Machado e Panhoca

(2012) que foi realizado com empresas da construção civil paranaense, cujo objetivo foi investigar as práticas de gestão de custos que seguem a tipologia de estratégia de Porter. Os autores concluem que as empresas com estratégias de diferenciação atribuem importância às práticas de gestão de custos, divergindo de Chenhall (2003), o qual constatou que empresas com posicionamento de liderança no custo tendem a adotar controles gerenciais mais rígidos com foco em custos e orçamentos, quando comparadas com as empresas com posicionamento por diferenciação.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização desse estudo foram estudadas três universidades comunitárias gaúchas que integram o COMUNG, a fim de analisar o alinhamento entre as práticas de gestão de custos e o posicionamento estratégico adotado. A análise foi precedida de uma revisão bibliográfica sobre tais temáticas. Para tanto, esse estudo multicasos caracteriza-se como descritivo e foi realizado por meio de entrevistas, análise documental e observação, sendo que a abordagem dos dados é qualitativa.

As características do estudo permitem qualificá-lo quanto à abordagem do problema como qualitativo, uma vez que os dados coletados foram analisados e interpretados sem quantificá-los; quanto aos objetivos, como descritivo, pois os fatos ocorridos relacionados ao posicionamento estratégico e à gestão de custos serão descritos, buscando explicar suas características e possíveis relações entre variáveis (GIL, 2010); e quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de um estudo multicasos, visto que faz uma profunda análise sobre três IES (YIN, 2015).

A população corresponde a quinze universidades que compõem o COMUNG. A amostra foi composta por três IES, as quais juntas contemplam em torno de 26% do total de alunos desse consórcio. Além disso, foram escolhidas por acessibilidade e aceite dos entrevistados. Os dados foram coletados no quarto trimestre de 2016 mediante entrevistas presenciais com pró-reitores ou diretores administrativos das três IES analisadas.

O instrumento de coleta de dados foi elaborado em dois blocos: estratégias e práticas de gestão de custos. O bloco das estratégias capture dados para subsidiar a identificação da estratégia adotada pela empresa, enquanto que o bloco das práticas capture a intensidade e a concordância do respondente, relativa às práticas de gestão de custos utilizadas. O roteiro de perguntas semiestruturado foi elaborado com o suporte das teorias apresentadas nas seções anteriores e validado com um entrevistado, integrante de uma IES, com familiaridade sobre o tema. Com base nas recomendações, foi elaborada uma nova versão do questionário atendendo as sugestões de alteração e de inclusão de assertivas.

As entrevistas foram gravadas e, posteriormente, transcritas para a análise dos resultados. Para a análise documental foram consultados documentos administrativos

e relatórios internos das IES que continham informações de seus indicadores. Ainda foram realizadas observações informais realizadas na ocasião das entrevistas (YIN, 2015).

A etapa de análise dos dados foi realizada mediante o uso da técnica de análise de conteúdo. De acordo com Bardin (2004), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos com objetivo de descrever o conteúdo das mensagens. Esse tipo de análise é organizado em três fases: 1) pré-análise, 2) exploração do material e 3) tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Para tanto, os conteúdos das entrevistas foram agrupados por semelhança e classificados com base no suporte teórico.

A classificação foi realizada com base na intensidade de aderência entre a base teórica e a prática declarada pelo entrevistado a saber: Alta aderência; Média aderência; Não aderência. Na alta aderência, as práticas de GEC estão em linha com o recomendado pela teoria. A não aderência ocorre o contrário, ou seja, não existe utilização da prática. A média aderência indica imprecisão na utilização das práticas, o que evidencia o problema normal das organizações, a diferença entre o discurso e a prática.

O estudo de caso é frequentemente alvo de discussão a respeito de sua validade, visto que não permite que os resultados sejam generalizados a todas as IES. Ainda, a técnica de coleta de informações por meio de entrevistas, sugere algumas fragilidades, como o viés causado pelo pesquisador pela forma de participação na coleta, estruturação e interpretação dos dados. Já a técnica de análise de conteúdo incorre sobre o risco de viés do avaliador que utiliza seus critérios para classificação do conteúdo analisado (GIL, 2010).

4 | ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização Geral das Ies Analisadas

O ambiente em que se encontram inseridas as IES está passando por acentuadas transformações que decorrem, em parte, da reforma ocorrida no ensino superior brasileiro, a partir de 1990, que levou, por um lado, ao aumento da demanda e do acesso às IES e, por outro lado, ao aumento da concorrência entre as IES (BITTAR; OLIVEIRA; LEMOS, 2011). Esse ambiente demanda que as IES sejam mais eficientes para que permaneçam nesse mercado competitivo, sendo que a utilização de práticas de controle é uma forma encontrada para obter melhores resultados. Com essa finalidade, os gestores de IES têm buscado o aperfeiçoamento de práticas que propiciem controle das operações e das estratégias (CRISPIM; LUGOBONI, 2012).

Para a coleta de dados, foram realizadas entrevistas, objetivando identificar o posicionamento estratégico e as práticas de gestão de custos. Os entrevistados foram

escolhidos em virtude de apresentarem grande conhecimento sobre a temática. O Quadro 4 evidencia as características dos entrevistados.

Caracterização dos entrevistados	IES 1	IES 2	IES 3
Cargo	Pró-reitor administrativo	Pró-reitor administrativo	Diretor administrativo
Tempo no cargo	6 anos	8 anos	1 ano
Formação acadêmica	Doutorado	Doutorando	Especialização

Quadro 4: Caracterização dos entrevistados

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com o Quadro 4, percebe-se que os entrevistados foram os pró-reitores administrativos das IES 1 e 2 e o diretor administrativo da IES 3. De forma geral, os entrevistados evidenciaram a importância de ter controles, principalmente, relacionados aos custos, corroborando com o que apontam Shank e Govindarajan (1997). Os entrevistados responderam as questões do roteiro semiestruturado de modo similar, por esse motivo não houve a necessidade de separar as análises dos resultados por IES. As três IES estudadas fazem parte do COMUNG possuem algumas características similares como podem ser observadas no Quadro 5.

Caracterização da Instituição	IES 1	IES 2	IES 3
Ano de fundação	1969	1969	1976
Faturamento bruto anual total	R\$ 449 milhões	R\$ 190 milhões	R\$ 71 milhões
Participação no faturamento dos cursos de graduação	82%	85%	85%
Número de cursos de graduação	73 presenciais e 15 EAD	57 presenciais e 3 EAD	43 presenciais
Número de mestrados	26 mestrados	7 mestrados	5 mestrados
Número de doutorados	18 doutorados	3 doutorados	2 doutorados
Número de alunos presenciais de graduação	22.661 (89%)	15.876 (97,2%)	5.154 (100%)
Número de alunos EAD de graduação	2.860 (11%)	458 (2,8%)	0
Número total de colaboradores	2.452	1.500	556
Número de professores	1.187	574	211
Percentual de professores doutores	46,8%	29,6%	45,5%
Percentual de professores mestres	48,8%	63,1%	54,5%
Valor do ticket médio na graduação	R\$ 1.419,24	R\$ 866,55	R\$ 973,60
Percentual de evasão na graduação	12,8%	11%	12%
Índice Geral dos Cursos (IGC) em 2014	4	4	3

Quadro 5: Caracterização das IES em estudo

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Quadro 5, pode-se perceber que todas as IES analisadas estão no mercado há mais de 40 anos e, portanto, têm ampla experiência e tiveram que se adaptar a diversos contextos ao longo do tempo. Ainda têm em comum a qualidade dos cursos, pois as três IES apresentaram o IGC entre 3 e 4. O IGC é um indicador

adotado no ensino superior brasileiro para expressar a qualidade de todos os cursos de graduação, mestrado e doutorado de uma IES, variando de 1 a 5 (BITTENCOURT; CASARTELLI; RODRIGUES, 2009).

De forma geral, percebe-se que a IES 1 é a maior instituição e a IES 3 é a menor, em termos de faturamento, cursos oferecidos, alunos e colaboradores. Quanto aos cursos de graduação, percebe-se que são os que mais impactam no faturamento dessas IES, em virtude de possuírem mais cursos de graduação do que programas de pós-graduação, bem como mais alunos. Essas IES também têm em comum a ampla quantidade de professores mestres ou doutores, representando praticamente 100% do quadro de docentes.

4.2 Forças Competitivas

As IES, inicialmente, foram analisadas quanto ao seu posicionamento frente às forças que agem no ambiente em que estão inseridas. Afinal, como evidenciado por Porter (2009), o primeiro passo para as empresas obterem vantagem competitiva é analisar o ambiente e decidir como irão se adaptar às forças exercidas no setor. Após essa análise mercadológica, as organizações devem se posicionar a fim de responderem a essas forças. Nesse contexto, as IES evidenciaram sua percepção sobre as cinco forças, conforme apresentado no Quadro 6.

Quais as percepções da universidade sobre o setor ao avaliar as cinco forças indicadas por Porter:	IES 1	IES 2	IES 3
O poder de negociação dos fornecedores	Baixa	Baixa	Baixa
O poder de negociação dos compradores	Baixa	Moderada	Alta
A ameaça de novos entrantes	Moderada	Alta	Alta
A ameaça de produtos ou serviços substitutos	Moderada	Moderada	Alta
A rivalidade entre os concorrentes	Alta	Alta	Alta

Quadro 6: Percepção das universidades sobre as cinco forças para o setor das IES

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com o Quadro 6, pode-se perceber que a maioria das forças tiveram divergência de respostas. Apenas duas forças tiveram respostas comuns aos entrevistados, sendo que a única força a que os entrevistados atribuíram intensidade alta foi a rivalidade entre os concorrentes, corroborando com os estudos de Sécca e Leal (2009) e Monteiro e Nunes (2016). Os entrevistados afirmaram que a concorrência é alta, visto que existem diferentes posicionamentos entre todas as IES, seja liderança em custos, diferenciação ou enfoque. Por outro lado, os entrevistados perceberam uma cooperação entre as IES do COMUNG, sendo essa concorrência diminuída, mas não eliminada. Além disso, afirmaram que a concorrência é alta porque o nível de qualidade é alto.

Os gestores das IES afirmaram que ocorre uma cooperação entre as instituições pertencentes ao COMUNG. Nesse sentido, a IES 2 afirmou que é preciso um

maior envolvimento entre essas instituições, a fim de unir forças para enfrentar os competidores. Afirmou, ainda, que as redes de IES de capital aberto estão tomando uma grande fatia do mercado, com preços mais baixos, e estão inovando com qualidade, o que, em alguns casos, equipara-se às diversas universidades que estão no mercado há um longo tempo, e que têm uma tradição. Nesse sentido, é preciso uma maior união entre as universidades comunitárias.

Após essa análise mercadológica, ao verificar que os entrevistados reconhecem uma alta rivalidade entre os concorrentes, foi necessário verificar qual o posicionamento estratégico adotado por essas IES, a fim de encarar tais forças, para obter a vantagem competitiva em relação às outras.

4.3 Posicionamento Estratégico

Ao analisar as respostas em relação ao posicionamento estratégico adotado por essas instituições, verificou-se que as mesmas tendem a se posicionar por diferenciação. A IES 1 relatou que todos os projetos são desenvolvidos visando à excelência acadêmica, sendo que prezam oferecer serviço de qualidade aos alunos. A IES 2 afirmou que não compete por preço, mas, sim, por qualidade, visto que deseja oferecer um produto diferenciado. A IES 3 reconheceu que a marca e a tradição são características que impactam na escolha da universidade e, por isso, julga que o seu posicionamento é por diferenciação. Apesar desse posicionamento, as IES reconhecem que é muito importante manter o custo mais baixo possível, sendo necessário olhar para os custos em conjunto com outros fatores como a qualidade, por exemplo.

Os entrevistados avaliaram que os alunos reconhecem a excelência acadêmica que as IES afirmam oferecer. Um dos principais pontos relativos à excelência acadêmica é que, das universidades analisadas, quase 100% dos professores são mestres e doutores, o que seria um indicativo de uma priorização à qualidade que é reconhecida pelos estudantes. Além disso, a IES 1 afirmou que o mercado e os alunos enxergam a excelência por meio do reconhecimento obtido em avaliações por Órgãos Oficiais como o MEC, que publica o indicador IGC dos cursos, além de pesquisas de mercado e a qualificação do seu quadro de professores, além da qualidade da infraestrutura dos Campis.

Para a IES 1, a imagem da marca deve incorporar todos os fatores de sucesso como excelência acadêmica, pesquisa, tradição, etc. A marca é o principal fator de escolha dos alunos. A IES 3 reconhece também a importância da marca, além de sua tradição, pois está no mercado há mais de 40 anos. Outro diferencial é sua estrutura, visto que essas IES comunitárias são referência em pesquisa. A IES 3 ainda afirmou que outro diferencial é a sua localização privilegiada em relação aos principais concorrentes, bem como estratégia de marketing e preço agressivo.

Quanto à percepção dos entrevistados em relação aos preços, as IES analisadas consideraram que praticam preços acima das demais IES que estão no mercado. Esse preço justifica-se pela oferta de excelência acadêmica. A IES 3 afirmou que,

entre as IES do COMUNG, posiciona-se como liderança em custo, em virtude de sua menor estrutura em relação a outras IES comunitárias, mas em relação a todas as IES, o posicionamento é de diferenciação devido à tradição.

Quando questionados sobre se os investimentos em tecnologia e em equipamentos são realizados para ganhar eficiência e produtividade em serviços e em sala de aula, o entrevistado da IES 1 afirmou que a priorização dos investimentos é para dar suporte à excelência na atividade fim, isto é, ensino e pesquisa e, em um segundo momento, é para o ganho de escala. Quanto ao desenvolvimento de processos de ensino e aprendizagem padronizados para redução dos custos, as IES analisadas consideraram baixa a padronização dos cursos. A organização e a responsabilidade do controle e da qualidade de serviços são realizadas por meio da avaliação institucional. As IES priorizam uma quantidade de alunos em sala de aula que permite a oferta de excelência acadêmica.

De forma geral, percebe-se que os entrevistados, ao enfrentar a alta rivalidade entre os concorrentes, posicionam-se por diferenciação, para obter a vantagem competitiva. Essa vantagem é obtida mediante o uso da marca, da excelência acadêmica e da tradição. Além disso, as IES buscam uma alta qualidade que pode ser percebida pelos índices divulgados por órgãos governamentais, pelo quadro de professores (quase 100% mestres e doutores) e pela infraestrutura oferecida.

De acordo com os resultados apresentados, pode-se perceber que cada posicionamento implica em requisitos para as estratégias genéricas adotadas. Nesse campo, as percepções transmitidas pelos entrevistados indicam um posicionamento localizado no campo da diferenciação, embora, em algumas declarações, haja indicativos de falta de clareza em relação aos requisitos porterianos de posicionamento. Esse resultado é suportado por Porter (2004) que demonstra requisitos para diferenciação evidenciados pelas IES em análise, como a reputação da IES como líder em qualidade ou tecnologia e longa tradição, o isolamento com relação a competidores pela lealdade dos consumidores à marca, bem como a forte coordenação entre pesquisa, desenvolvimento de produto e marketing.

4.4 Práticas de Gestão de Custos

Quanto à abordagem feita às IES com relação às práticas de gestão de custos utilizadas, identificou-se que as práticas utilizadas por ambas as IES são poucas. Elas estão apresentadas no Quadro 7. Além disso, as IES analisadas possuem conhecimento sobre a gestão estratégica de custos. De acordo com a IES 1, a universidade tem conhecimento e pratica a GEC para garantir sua sustentabilidade, bem como comanda, em grande parte, a tomada de decisões dos gestores da universidade. A IES 2 afirmou que a GEC é realizada para controle e tomada de decisão e também para posicionar-se no mercado. Nesse sentido, afirma que a IES analisa o custo do produto, o mercado, bem como a concorrência em geral. A formação do preço se dá pelo mercado e pela estrutura de custo existente. Nesse sentido, as IES atribuíram ao uso de práticas de

GEC a melhora na tomada de decisões para adquirir vantagem competitiva.

Aderência de Práticas de Gestão de Custos	IES 1	IES 2	IES 3
Custo da qualidade	Não aderência	Não aderência	Não aderência
Custo padrão	Não aderência	Não aderência	Não aderência
ABC/M	Média aderência	Média aderência	Média aderência
Custo do ciclo de vida	Média aderência	Não aderência	Não aderência
Custo da cadeia de valor	Média aderência	Não aderência	Não aderência
Custo alvo/ Custo meta	Média aderência	Média aderência	Média aderência
Kaizen	Média aderência	Média aderência	Média aderência
Planejamento Estratégico	Alta aderência	Alta aderência	Alta aderência
Orçamento Operacional	Alta aderência	Alta aderência	Alta aderência
Custeio variável	Alta aderência	Alta aderência	Alta aderência

Quadro 7: Aderência de Práticas de Gestão de Custos

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme se percebe no Quadro 7, foram analisadas práticas tradicionais de GEC, independentemente da opção estratégica da IES. Algumas práticas, segundo os gestores das IES, não mantêm relação com os controles adotados, enquanto que outras são utilizadas para o processo de gestão. As práticas não utilizadas são: Custo da qualidade e Custo padrão. As práticas parcialmente utilizadas são: ABC/M; Custo do ciclo de vida; Custo da cadeia de valor; Custo alvo/ Custo meta; e Kaizen. Já as práticas mais adotadas são o planejamento estratégico, o orçamento empresarial e o Custeio variável. Essas três últimas, assim como o custo-padrão não são propriamente práticas contemporâneas de GEC e foram incluídas no estudo para aferir o uso também de práticas consideradas mais tradicionais.

De qualquer forma, a utilização do planejamento estratégico, do orçamento e do custeio variável mostrou-se relevante para as decisões administrativas, pois orienta os gestores quanto à introdução ou eliminação de produtos, gestão do preço de venda, além de fornecer informações que permitem fazer comparações com valores predefinidos. De acordo com Warren, Reeve e Fess (2001), o orçamento é um plano financeiro que permite a execução do planejamento estratégico e essa prática foi muito mencionada durante as entrevistas por todas as IES, que a utilizam em conjunto com o planejamento estratégico.

Segundo o entrevistado da IES 3, o planejamento estratégico é elaborado para o período de 5 anos, enquanto que o planejamento operacional é elaborado anualmente, de forma mais detalhada. Os cursos passam por uma análise da Pró-reitora antes de serem oferecidos, pois se o curso não é estratégico, como no caso de um curso tecnólogo, a IES avalia o mercado e verifica qual o valor praticado pelo mercado por aquele curso. A partir disso, analisa-se se a IES vai conseguir oferecer o curso por um preço similar ao do mercado e, caso contrário, a IES opta por não ofertar tal curso.

A IES 1 elabora o planejamento estratégico a cada 4 anos, sendo que ele consta no

plano de desenvolvimento institucional (PDI). O processo de planejamento operacional é anual e descentralizado, ou seja, elaborado a partir das diretrizes aprovadas pela Reitoria, pelas unidades acadêmicas e de apoio, em conjunto com coordenadores de cursos e gerentes.

O representante da IES 1 declarou que a universidade trabalha com uma meta de margem de contribuição. Em razão da complexidade de apropriar os custos fixos às respectivas unidades e aos respectivos produtos, a instituição estabelece uma margem de contribuição mínima, que viabiliza um EBITDA suficiente para bancar todos os compromissos fixos: amortização de principal e juros, financiamento de investimentos futuros e reservas contra imprevistos.

O sistema Kaizen realiza o acompanhamento dos custos durante o processo de execução dos serviços. Esse método não é utilizado de forma clara pelas IES, mas a sua filosofia de melhoria contínua é abordada por essas instituições e utilizada para melhorar os processos que garantem a melhoria contínua da excelência acadêmica. A prática de custo meta também é desenvolvida nas IES de forma parcial, visto que é determinado um custo aceitável pelo mercado, sendo aplicado na fase de desenvolvimento e concepção de um novo serviço, com a intenção de reduzir o custo antes da produção, conforme declarado por Monden e Hamada (1991).

Os entrevistados quando questionados sobre a utilização do método ABC/ABM, evidenciaram que a gestão não implementa de forma clara essa prática. A IES 3 salientou que, como forma de custeio, não é utilizado, mas, sim, para a análise dos serviços e cursos que a universidade vai manter ou extinguir, utilizando apenas o rateio para fazer a avaliação dos cursos que estão dando lucro ou não. As IES afirmaram que existem cursos que não dão lucro, mas são estratégicos para a universidade. Assim, não é porque o curso não possui resultado positivo que vão extinguí-lo.

Quanto às práticas utilizadas parcialmente, a IES 1 declarou que considera as etapas do ciclo de vida (aquisição, posse, uso e descarte) para mensuração do custo de compra, porém, pratica-o de forma mais intuitiva do que como um processo de tomada de decisão adequado e permanente. A mesma IES conhece e calcula os custos das atividades executadas na cadeia de valor, tanto internos quanto dos demais integrantes da cadeia (fornecedores, clientes, parceiros de aliança estratégica). Entretanto, da mesma forma que a prática anterior, é uma ação mais intuitiva, não existindo um processo formal e, claro, também para decisões da cadeia de valor.

Quanto aos estudos relacionados, verifica-se que nenhum dos estudos relatados relaciona-se com a atividade de educação superior de graduação. O estudo de Fontana *et al.* (2016) encontra o posicionamento como diferenciação em uma atividade de serviço bancário que declara o uso do sistema ABC como método de GEC. Esse resultado não é confirmado pelas instituições universitárias analisadas, uma vez que utilizam parcialmente essa prática. Já o estudo de Machado (2008) conclui a adoção de orçamento e custeio variável como prática de GEC, sendo percebida nas IES analisadas. Além disso, esse estudo corrobora com Almeida, Machado e

Panhoca (2012) que evidenciam que empresas que optam por diferenciação atribuem importância às práticas de GEC.

Segundo os entrevistados, o serviço educacional superior tem muitas especificidades, é uma atividade bastante descentralizada e tem características próprias, o que torna complexa e bastante difícil a utilização da GEC nos seus modelos contemporâneos. Logo, os resultados sugerem que as IES estudadas desenvolvem práticas de custos, o que pode resultar em maior competitividade.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar o alinhamento entre o posicionamento estratégico adotado e as práticas de gestão de custos utilizadas pelas Instituições de Ensino Superior privadas gaúchas em nível de graduação. A análise compreendeu três IES participantes do COMUNG, sendo que a escolha das IES para o estudo decorreu da representatividade do setor, bem como da relevância econômica e social e da ampla concorrência que estão vivenciando.

Os resultados permitiram identificar que existe uma grande rivalidade entre as IES no mercado, o que requer competências para enfrentar as forças mercadológicas, a fim de obter vantagem competitiva. Além disso, as IES analisadas apresentam características semelhantes, resultando em um posicionamento estratégico que tende a ser de diferenciação. Isso decorre pelo fato de que essas instituições estão no mercado há bastante tempo, o que fez com que a sua estrutura e tradição fossem reconhecidas e percebidas como diferencial pelo mercado e pelos alunos.

Quanto às práticas de gestão de custos utilizadas por essas IES, também se assemelham, sendo que as mais utilizadas são os tradicionais orçamentos operacionais e o custeio variável. O acompanhamento do orçamento é utilizado para a gestão das IES no curto prazo, enquanto que o planejamento estratégico é utilizado para controle no longo prazo. O custeio variável é utilizado para acompanhar a lucratividade dos cursos e formar o preço de venda, assim como, para embasar decisões de lançar ou descontinuar um curso, ou ainda, de continuar desde que seja estratégico para o portfólio da instituição. Constata-se, assim, um processo de gestão bastante tradicional.

Diante disso, a relação das estratégias competitivas com as práticas de GEC permitiu identificar que as IES estudadas alcançam vantagem não propriamente pela adoção de práticas contemporâneas de custos, mas sim pelo histórico adquirido junto à comunidade. O alinhamento estratégico foi percebido em função das ações estratégicas evidenciadas, orientadas para a diferenciação de produtos. Conclui-se que há ainda uma distância entre a teoria desenvolvida e a prática no campo dos serviços educacionais de graduação superior. A utilização efetiva das práticas pesquisadas pelas IES indica um distanciamento significativo em relação ao conteúdo abordado na literatura sobre a necessidade e a utilidade dessas práticas para a gestão das IES.

Esses achados vão ao encontro de pesquisas empíricas de Souza, Lisboa e Rocha (2003) e Fontana *et al.* (2016) e de encontro ao que prescreve Shank e Govindarajam (1997) e Simmonds (1981).

Quanto às limitações deste estudo, pode-se apontar a sua validade somente para a realidade das IES analisadas, o que prejudica a generalização dos resultados. Diante disso, sugere-se o desenvolvimento de estudos utilizando uma amostra mais ampla e com a aplicação de pesquisas tipo survey. Trabalhos que incorporem dados empresariais mais representativos poderão trazer subsídios que validem, rejeitem ou pelos menos ajudem a melhor compreender os resultados de pesquisas como esta.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B.; MACHADO, E. A.; PANHOCA, L. Práticas de gestão de custos e perspectivas estratégicas: um estudo na indústria da construção do estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 14, n. 44, p. 353-368, 2012.
- ANDERSON, S. W. Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 481-506, 2006.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3 ed. Lisboa: Edições, 2004.
- BITTAR, M.; OLIVEIRA, J. F.; LEMOS, J. Reforma da educação superior a partir de 1990 e suas repercussões na região centro-oeste. **Teoria e Prática da Educação**, v. 14, n. 2, p. 123-137, 2012.
- BITTENCOURT, H. R.; CASARTELLI, A. O.; RODRIGUES, A. C. M. Sobre o índice geral de cursos (IGC). **Avaliação, Campinas**, v. 14, n. 3, p. 667-682, 2009.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.
- CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy. **Munich Personal RePEc Archive**, n. 212, p. 1-27, 2006.
- CINQUINI, Lino; TENUCCI, Andrea. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, n. 2, p. 228-259, 2010.
- COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. The promise--and peril--of integrated cost systems. **Harvard Business Review**, v. 76, n. 4, p. 109-119, 1997.
- COMUNG, Universidades Comunitárias do RS. Sobre o COMUNG. Disponível em: <<http://www.comung.org.br/sobre/exibir/comung>>. Acesso em: 03 out. 2016.
- CRISPIM, S.; LUGOBONI, L. Avaliação de desempenho organizacional: análise comparativa dos modelos teóricos e pesquisa de aplicação nas IES da Região Metropolitana de São Paulo. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, v. 11, n. 1, p. 41-54, 2012.
- ELLRAM, L. M.; SIFERD, S. P. Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. **Journal of Business Logistics**, v. 19, n. 1, p. 55-84, 1998.
- FARIA, A. C.; SOARES, I. C.; ROCHA, W.; ROSSI, G. B. A prática da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos do grande ABC. In: ENANPAD, 36., 2012, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2012.

FONTANA K. H. S.; JANTSCH L.; SOUZA M. A.; MACHADO D. G. Práticas de gestão de custos alinhadas ao posicionamento estratégico de um sistema de crédito cooperativo. **Revista Espacios**, v. 37, n. 18, p. 12, 2016.

FOWZIA, R. Strategic management accounting techniques: relationship with business strategy and strategic effectiveness of manufacturing organizations in Bangladesh. **World Journal of Management**, v. 3, n. 2, p. 54-69, 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HILL, C. W. H. Differentiation versus low cost or differentiation and low cost: a contingency framework. **Academy of Management Review**, v. 13, n. 3, p. 401-412, 1988.

INEP – INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Microdados **Censo da Educação Superior**. 2014. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/basicalevantamentos-acessar>>. Acesso em: 12 out. 2016.

ITO, Y. Strategic goals of quality costing in Japanese companies. **Management Accounting Research**, v. 6, n. 4, p. 383-397, 1995.

JURAS, A. Strategic management accounting - what is the current state of the concept? **Economy Transdisciplinarity Cognition**, v. 17, n. 2, p. 76-83, 2014.

KRAEMER, T. H. **Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global**. 1995. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 1995.

KUMAR, A.; SHAFABI, K. Strategic cost management–suggested framework for 21st century. **Journal of Business and Retail Management Research**, v. 5, n. 2, p. 118-130, 2011.

MACHADO, E. A. **Estratégias genéricas de Porter e as finalidades percebidas para as práticas de gestão de custos**: estudo empírico com empresas da construção civil do Estado do Paraná. 2008. 93 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

MELO, M. A.; LEONE, R. J. G. Alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos: um estudo em pequenas empresas industriais do setor de transformação. **BBR - Brazilian Business Review**, v. 12, n. 5, p. 83-104, 2015.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MONDEN, Y.; HAMADA, K. Target costing and kaizen costing in japanese automobile companies. **Journal of Management Accounting Research**, n. 3, v. 1, p. 16-34, 1991.

MONTEIRO, C.M, NUNES. **Análise competitiva do ensino superior privado no Brasil**. CM Consultoria, 2016.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

PIRAN F. A. S.; NUNES A. A. B.; SOUZA M. A.; NUNES F. L. Posicionamento estratégico, estratégias de manufatura e gestão de custos: estudo de caso em uma empresa do segmento metalmecânico. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 28, p. 81-98, 2016.

PORTR, M. E. **Competição**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

PORTR, M. E. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

PORTR, M. E. Industry structure and competitive strategy: keys to profitability. **Financial Analysts Journal**, v. 36, n. 4, p. 30-41, 1980.

SÉCCA, R. X.; LEAL, R. M. Análise do setor de ensino superior privado no Brasil. **BNDES Setorial**, n. 30, p. 103-156, 2009.

SHANK, J. K. Strategic cost management: new wine, or just new bottles? **Journal of Management Accounting Research**, v. 1, p. 47-65, 1989.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro, Elsevier, 1997.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting** n.59, p.26-29, 1981.

SILVA, E. M.; SANTOS, F. C. A. Análise do alinhamento da estratégia de produção com a estratégia competitiva na indústria moveleira. **Revista Produção**, v. 15, n. 2, p. 286-299, 2005.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

SOUZA, M. A.; MEZZOMO, F. Determinantes de custos em empresas de pequeno porte do setor moveleiro: um estudo em empresas da Serra Gaúcha. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 1, p. 131-149, 2012.

VARTANIAN, G. H. **O Método de custeio pleno**: uma análise conceitual e empírica. 2000. 205 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) FEA-USP, São Paulo, 2000.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pioneira, Thomson Learning, 2001.

YIN, R. K. **Estudo de caso - planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre, Bookman, 2015.

ESTUDO BIBLIOMÉTRICO DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Gilvane Scheren

Mestre em Ciências Contábeis e Administração -
UNOCHAPECÓ

Endereço para contato: Av. Senador Atílio
Fontana, 591-E,
Bairro Efapi - CEP 89.809-000 – Chapecó, SC.

Sady Mazzioni

Doutor em Ciências Contábeis e Administração –
FURB

Endereço para contato: Av. Senador Atílio
Fontana, 591-E,
Bairro Efapi - CEP 89.809-000 – Chapecó, SC.

Odilon Luiz Poli

Doutor em Educação – UNICAMP

Endereço para contato: Av. Senador Atílio
Fontana, 591-E,
Bairro Efapi - CEP 89.809-000 – Chapecó, SC.

internacionais Scopus e ScienceDirect. Os resultados demonstraram que as publicações iniciaram em 2003, com uma ascensão dessa temática no ambiente acadêmico a partir de 2008. Os achados empíricos acenaram para uma falta de consolidação do tema e a ausência de um corpo de autores supostamente de maior prestígio.

PALAVRAS-CHAVE: IPSAS; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Bibliométrico.

ABSTRACT: The process of convergence to the International Accounting Standards Applied to the Public Sector was triggered by Resolution CFC No. 1,111 / 2007 of the Federal Accounting Council, with the incorporation of the International Public Sector Accounting Standards - IPSAS). For the analysis of the convergence process, a bibliometric survey was carried out through publications in the national journals Spell and EBSCO, and in international journals Scopus and ScienceDirect. The results showed that the publications began in 2003, with a rise of this theme in the academic environment from 2008. The empirical findings waved to a lack of consolidation of the theme and the absence of a body of supposedly more prestigious authors.

KEYWORDS: IPSAS; Accounting Applied to the Public Sector; Bibliometric.

RESUMO: O processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público foi desencadeado com a Resolução CFC nº 1.111/2007 do Conselho Federal de Contabilidade, com a incorporação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*). Para análise do processo de convergência, foi realizada uma pesquisa bibliométrica por meio das publicações nos periódicos nacionais Spell e EBSCO, e nos

1 | INTRODUÇÃO

A discussão aprofundada no ambiente internacional a respeito das Normas Internacionais de *Contabilidade aplicadas ao Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS)*, no decorrer dos últimos anos, culminou na incorporação de procedimentos e normas contábeis às Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standard/International Financial Reporting Standard – IAS/IFRS*). No setor público, os trabalhos iniciaram, por meio do Conselho Federal de Contabilidade, com a publicação da Resolução CFC nº 1.111/07 e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs T SP 16.1 a 16.11).

O processo de convergência em contexto de implantação ainda carece de várias etapas a serem realizadas. Nessas etapas, está elencada a adoção das IPSAS e NBC T SP como fontes normativas, que expressam seu embasamento legal na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em seu Art. 51:

O poder Executivo da União promoverá [...] a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação [...], e no Decreto nº 6.976/2009 em seu Art. 4º O sistema de Contabilidade Federal tem como objetivo promover: I - a padronização e a consolidação das contas nacionais; II – a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade [...], nesse contexto é que emerge a necessidade de harmonização e padronização da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro. Com a Portaria MF nº 184/2008, Art. 1º Determina à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às IPSAS e às NBC T SP [...], assim diante do exposto tem-se o cenário atual de responsabilidade dos entes público em concretizar implantação dos procedimentos na federação.

Nesse processo de convergência, a contabilidade pública transfere seu foco da natureza orçamentária para a natureza patrimonial, juntamente com a adoção do regime de competência das receitas e despesas públicas nos lançamentos patrimoniais (CFC, 2016). As IPSAS propõem-se a desenvolver a harmonização contabilística mundial, no entanto Vicente, Moraes e Neto (2012) alertam que a adoção de um normativo contabilístico único não será um processo fácil pois o ordenamento jurídico predominante em cada um dos países, questões políticas e culturais podem influenciar e dificultar o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Os pilares do aperfeiçoamento da contabilidade pública nas finanças públicas e a harmonização dos procedimentos contábeis, bem como a implementação de meios que permitam maior transparência dos gastos públicos e o controle financeiro com a adoção das novas normas contábeis, permitirão a consolidação e o monitoramento das contas públicas com maior eficiência (ROSSI; TREQUATTRINI, 2011). Para Ilie e Miose (2012), as demonstrações contábeis são relatórios que compõem a prestação de contas das organizações públicas; permitem à sociedade o acompanhamento da execução orçamentária e financeira dos governos.

Dentre as diversas publicações ocorridas nos últimos anos empregadas na

área de contabilidade aplicada ao setor público, com foco na internacionalização das normas, que abrange todos os países de forma gradativa, destacam-se no Brasil os trabalhos de Pina, Torres e Acerete (2007); Jones e Pendlebury (2010); Christiaens, Reyniers e Rollé (2010); Rossi e Trequattrini (2011); Piccoli e Klann (2014). A partir da importância atribuída às IPSAS para a convergência das entidades públicas, é notória a participação de diferentes pesquisadores nas contribuições e no desenvolvimento de práticas contábeis das organizações das entidades públicas.

Para melhor entendimento de determinada temática, têm-se os estudos bibliométricos como forma a desvendar o estado da arte proposta no presente estudo. Por meio da bibliometria, pode-se verificar índices, avaliar instituições, cientistas e a produção científica. A investigação da produção científica possibilita macroanálises em relação a diferentes países do mundo, como também microanálises, em relação à produção acadêmica de um pesquisador e à comunidade científica na qual está inserido (MACIAS-CHAPULA, 1998).

A utilização da técnica bibliométrica permite ao pesquisador mapear as publicações na comunidade acadêmica, a fim de permitir uma melhor avaliação e o planejamento de futuros trabalho. Nesse contexto é que emerge a questão de pesquisa priorizada neste artigo: quais as principais características da produção intelectual relacionadas com a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público? O objetivo do estudo é analisar as principais características da produção intelectual relacionadas com a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Este estudo bibliográfico justifica-se como fonte de identificação das publicações voltadas à transição das normas internacionais do setor público, na análise das principais características das publicações realizadas nesta temática desde a implantação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Neste estudo, aborda-se a lacuna que persiste na literatura brasileira: efetua-se a comparação entre a produção bibliográfica nacional e a internacional, constituindo-se no diferencial do presente estudo.

2 | FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

As próximas seções procuram elucidar os principais atributos da *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e sua contextualização com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), os meios segundo os quais tem-se dado a evolução da pesquisa científica abordando a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Na última seção, são abordadas as principais leis voltadas aos estudos bibliométricos que compõem o meio que proverá as ferramentas necessárias para responder a questão de pesquisa e o objetivo do presente estudo.

2.1 International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

Os primeiros passos para a elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público a fim de promover melhorias foram propostos pelos EUA em 1984, por meio da *Governmental Accounting Standards Board*; em 1990, com a função de estabelecer uma codificação em âmbito federal, criou-se a *Federal Accounting Standards Advisory Board* (JONES; PENDLEBURY, 2010). Em 2004, fundou-se, em escala mundial, o *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, no intuito de desenvolver normas e diretrizes para o uso da contabilidade pelas entidades do setor público; em relação à estrutura e processos que suportam as operações do IPSASB, são providos pelo *International Federation of Accountants (IFAC, 2016)*.

Para Chan (2006), a implantação das IPSAS em seus respectivos países promove alterações significativas na forma de concessão de suas políticas públicas e, principalmente, na estrutura dos procedimentos contábeis. Cada país possui suas próprias normas e regulamentos constituídos no decorrer de sua história e, ao se adequar aos novos procedimentos da contabilidade pública, vários países demonstraram dificuldades ou resistência para sua implantação. No entanto, a tendência de padronização, harmonização e convergência se apresenta fortalecida na gestão financeira pública e propicia melhora expressiva na qualidade das informações contábeis; atualmente, configura-se como pré-requisito para a integração de mercados (IFAC, 2016). Rossi e Trequattrini (2011) enaltecem que as normas de contabilidade internacional estabelecem critérios de mensuração, reconhecimento, apresentação e divulgação das transações e demonstrações financeiras das organizações do setor público que melhoram a transparência pública à sociedade.

Conforme as premissas providas pela IFAC (2016), as IPSAS têm por objetivo proporcionar maior relevância, confiabilidade, comprehensibilidade, oportunidade, comparabilidade e verificabilidade, que promovem maior responsabilidade por parte dos governos dos países, e assim melhorar a qualidade da informação contábil, a gestão financeira e harmonizar as informações internacionalmente (CHAN, 2006). Nesta concepção, as organizações públicas confrontam uma contabilidade patrimonial completa que contempla todos os procedimentos de registro de bens, direitos e obrigações, assim como o patrimônio líquido.

Nesse processo de desenvolvimento, de 2003 a 2016, o IPSASB publicou 38 normas denominadas IPSAS, que compõem o *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, volume 1 e volume 2, edição de 2016 (IFAC, 2016). O documento denota que o desenvolvimento econômico mundial preconiza cada vez mais a transparência nas informações contábeis divulgadas pelas organizações públicas, e que o setor público brasileiro se encontra em processo de implantação do processo de convergência às normas internacionais (MACEDO; KLANN, 2014).

2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

Os primeiros passos para o processo de convergência se concretizaram com a promoção das adequações necessárias à adoção dos padrões internacionais de contabilidade, com alteração da base conceitual de acordo com as Normas Internacionais e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), por meio da publicação da Portaria MF n. 184/2008 e do Decreto n. 6.976/2009. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) desempenhou um papel importante como órgão regulador, o qual desenvolveu as primeiras NBC T SP de acordo com as IPSAS; após diversas audiências públicas, discussões, resultou a publicação das normas NBC T SP 16.1 e NBC T SP 16.10 (LIMA; GUEDES & SANTANA, 2009). Atualmente, as NBC T SP contam com 11 normas, entre as quais está inclusa a NBC T SP 16.11, referente ao sistema de custos no setor público, conforme a Resolução CFC n. 1.366/11.

Para obter maior controle na administração pública brasileira e a possibilidade de comparabilidade em relação a outros países, tem-se como pilar a necessidade de aderir ao processo de implantação das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (MENDONÇA; MACHADO, 2010). Para viabilizar o processo de convergência, a Secretaria do Tesouro Nacional promoveu uma série de ações para transição de coleta das informações conforme sua complexidade, assim definindo prazos. Dentre esses critérios, podem-se destacar a complexidade na mensuração do valor a ser atribuído, o impacto na consolidação das contas públicas (BSPN e Balanço Geral da União, BGU), a dificuldade e/ou integração de sistemas informatizados, a necessidade de revisão das normativas nacionais. O cronograma das IPSAS tem previsão de conclusão para o ano de 2024 para municípios menores de 50 mil habitantes (STN, 2016).

O principal aspecto contemplado pelas NBC T SP representa a importância da natureza patrimonial sobre as demais naturezas de informações existentes, a natureza orçamentária e a natureza de controle. Essa nova estrutura é contemplada pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que também trouxe alterações nos anexos da Lei 4.320/64 quanto ao processo de convergência às normas internacionais (CASTRO, 2013). Com a adoção das NBC T SP, possibilitou-se harmonizar os procedimentos contábeis públicos brasileiros às normas internacionais de contabilidade, e principalmente padronizar a contabilidade da União, dos estados e dos municípios (MORÁS; KLANN, 2016).

As mudanças trazidas pelos novos procedimentos constantes nas NBC T SP impactaram nas atividades operacionais da contabilidade, entre as quais pode-se considerar a adoção do princípio da competência nas informações de natureza patrimonial, como também outras que tratam das transações com o setor público, do reconhecimento da receita de IPTU, IPVA, depreciação, registro contábil e demonstrações contábeis (PICCOLI; KLANN, 2014). A melhoria e a adoção das novas práticas contábeis proporcionam o fortalecimento das informações prestadas

à sociedade, de modo que dados mais objetivos, íntegros, confiáveis e relevantes sejam disponibilizados para melhor comprehensibilidade do cidadão, visto que a nova contabilidade pública detém a mesma estrutura patrimonial alinhada à contabilidade do setor privado (MORÁS; KLANN, 2016).

2.3 Estudo bibliométricos

Os primeiros estudos bibliométricos, de Dresden, surgiram em 1922. Com o surgimento desse termo, criou-se um interesse na formulação de uma nova disciplina científica, como uma técnica que estabelece acerca de certo tema a extensão ou medida de livros, com base em coeficientes de quantidade de palavras, tipo de letra, formato, peso do papel (ALVARADO, 2007). Assim, Santos e Kobashi (2009) apontam que o termo “bibliometria” foi definido como os estudos que objetivam mensurar e quantificar os produtos da atividade científica (revistas, artigos, livros), como gestão de bibliotecas e bases de dados de periódicos.

Ao obter os resultados desejados, a pesquisa bibliométrica faz uso de técnicas quantitativas e estatísticas de medição de índices de produção e disseminação do conhecimento científico, permitindo o estudo e a avaliação das atividades de produção e comunicação no ambiente científico, no intuito de conhecer de modo aprofundado determinada temática (ARAÚJO, 2006). Tem-se uma diversidade de conceitos e leis que contribuem para a medição bibliométrica, dentre os quais podem-se destacar a Lei de Bradford, que tem por objetivo a mensuração da produtividade de periódicos; a Lei de Lotka, voltada à produtividade científica de autores; e a Lei de Zipf, que verifica a frequência de palavras (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

A Lei de Bradford é expressa, conforme Araújo (2006), da seguinte forma: “[...] se dispormos periódicos em ordem decrescente de produtividade de artigos sobre um determinado tema, pode-se distinguir um núcleo de periódicos mais particularmente devotados ao tema e vários outros grupos ou zonas que incluem o mesmo número de artigos que o núcleo”. Desse modo, cada zona contém um terço do total dos artigos, no entanto a quantidade de periódicos contidos em cada uma delas é diferente. Embora o número de artigos relevantes seja o mesmo nas três zonas, a quantidade de artigos relevantes por periódico diminui do núcleo para fora, ou seja, da 1^a para a 3^a zona, e o número total de artigos relevantes sobre um tema é provavelmente um ajuste entre todas as zonas (BATES, 1996).

A Lei de Lotka procura prever a produtividade dos cientistas por meio da contagem dos autores. De acordo com Guedes e Borschiver (2005), a referida lei expressa que uma grande quantidade de produção científica é gerada por um pequeno grupo de pesquisadores e, de outro lado, um grande volume de produção é gerado por tais pesquisadores e se aproxima ao total de produção do grande grupo de produtores.

Com relação à Lei de Zipf, verifica a frequência em relação entre palavras ou, ainda, mede a frequência com que as palavras se repetem no texto. A Lei de Zipf se evidencia com mensuração de palavras com alta frequência e postula que, se as

palavras de determinado texto forem colocadas em ordem decrescente, verificar-se-á que a ordem de uma série de palavras (R) multiplicadas por sua frequência (F) produz uma constante (K) (MAMFRIM, 1991; DA COSTA SANTOS, 2009).

No quadro 1, expõem-se as medidas estatísticas aplicadas no cálculo das Leis de Lotka, Zipf e Bradford.

Lei de Lotka	Lei de Bradford	Lei de Zipf
$Y_n = X_1 \frac{1}{n^2 n^2}$ <p>Y= frequência de autores que publicam N número de artigos; X1 = quantidade de autores que publicaram 1 único artigo; n = total de autores para o qual se deseja conhecer o valor de Y.</p>	<p>Listar os periódicos com o número de artigos de cada um, em ordem decrescente, com soma parcial. O total de artigos deve ser somado e dividido por três; o grupo que tiver mais artigos, até o total de 1/3 dos artigos, é o “core” daquele assunto. O segundo e o terceiro grupo são as extensões.</p>	$\frac{I_1}{I_n} = \frac{n(n+1)}{2}$ <p>I1 = número de palavras que têm frequência 1; In = número de palavras que têm frequência n; 2 = constante válida para a língua inglesa.</p>

Quadro 1 – Leis bibliométricas

Fonte: Guedes e Borschiver (2005) e Araújo (2006).

Nesse contexto, Macias-Chapula (1998) define que a pesquisa bibliométrica está orientada para o estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada. Para a caracterização como um estudo sociométrico ou redes sociais de relacionamento, configuram-se na matriz de relacionamentos entre os atores sociais instituições e autores (GALASKIEWICZ; WASSERMAN, 1994). As informações bibliométricas exportadas das bases podem ser importadas em diferentes softwares para a realização da análise bibliométrica. Para Vanz e Stumpf (2010), as diversas funcionalidades permitem a organização de dados em planilhas e textos, o que possibilita ao pesquisador importar esses dados e obter diferentes tipos de análises.

Nesse âmbito, as pesquisas desenvolvidas nas pesquisas bibliográficas tornam-se uma grande fonte de referências temáticas para pesquisas acerca do desenvolvimento do conhecimento científico. Proporcionam ao pesquisador e ao leitor a oportunidade de entrelaçar assuntos, efetuar uma análise do estado de arte em que tema se encontra, medir a profundidade e repetições, como também identificar os principais pesquisadores que atuam naquela área.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo, quanto aos seus objetivos, é classificado como descritivo, caracterizado pela descrição de aspectos relativos à produção científica acerca da temática da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as IPSAS e NBC T SP. Para Gil (2010), “[...] a pesquisa descritiva

tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis". No tocante à abordagem do problema, o presente estudo é classificado como quantitativo; Lüdke e André (2013) definem que esse procedimento tem a finalidade de buscar informações legítimas para explicar em profundidade o significado e as características de cada contexto.

O estudo é caracterizado como uma pesquisa bibliométrica, realizada com a análise de artigos publicados em periódicos indexados nas bases nacionais e internacionais. Para subsidiar a obtenção da solução da questão e do objetivo do presente estudo, foram obtidas as publicações nas bases de dados de periódicos nacionais Spell e EBSCO, e internacionais Scopus e ScienceDirect, com relação à temática "*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*".

A coleta de dados foi realizada no mês de fevereiro de 2017 e considerou o período de 2002 a 2016 nessas bases. O período inicial foi definido em virtude de representar as primeiras publicações referentes à temática do presente estudo no âmbito mundial. Nas páginas de busca em bases nacionais, foram utilizados os termos "IPSAS", "IPSASB", "*International Public Sector Accounting Standards*" e "Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público"; não foram aplicados filtros por áreas, tendo sido incluso todo o retorno da base do periódico. Vale destacar que a base Spell possui apenas artigos das áreas de administração, ciências contábeis e turismo. Nas bases internacionais, foram empregados os termos "IPSAS" e "*International Public Sector Accounting Standards*", localizados na opção título-resumo-palavra-chave (*title-abstract-keyword*), nas subáreas de produção Negócios, Gestão e Contabilidade (*Business, Management and Accounting*), Economia, Econometria e Finanças (*Economics, Econometrics and Finance*), Ciências Sociais (*Social Sciences*) e Ciências da Decisão (*Decision Sciences*).

Na base de dados da Spell, sem filtros, o uso do termo "IPSAS" resultou em 16 artigos; com o termo "IPSASB", foi localizado 1 artigo; com o termo "*International Public Sector Accounting Standards*", foram localizados 12 artigos; com o termo "Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público", foram localizados 17 artigos. Na pesquisa realizada na base de dados da EBSCO, sem filtros de busca, o termo "IPSAS" resultou em 28 artigos; o termo "IPSASB" não retornou produções; com o termo "*International Public Sector Accounting Standards*", foram localizados 41 artigos; com o termo "Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público", foram localizados 5 artigos.

Quanto às bases internacionais, na Scopus, pesquisada com os filtros no *title-abstract-keyword*, com o termo "IPSAS", foram encontrados 48 artigos; com o termo "*International Public Sector Accounting Standards*", foram localizados 16 artigos. Nas pesquisas empregadas na base da ScienceDirect, com os filtros no *title-abstract-keyword*, com o termo "IPSAS", foram encontrados 28 artigos; com o termo "*International Public Sector Accounting Standards*", localizados 16 artigos.

Entre as bases internacionais, na ScienceDirect, foram encontrados 44 artigos; na Scopus, 64 artigos. Entre as nacionais, na EBSCO, foram encontrados 38 artigos; na Spell, 46 artigos relacionados com os termos pesquisados. Após a exclusão das duplicidades e/ou falsas recuperações, foram totalizados 54 artigos nacionais e 71 artigos internacionais. Para a seleção e análise dos dados efetuados por este estudo, a amostra ficou composta de 125 artigos, selecionados pelo uso de filtros e exclusões de alguns estudos não relacionados ao tema investigado. Os artigos recuperados foram organizados, tabulados e operacionalizados por meio dos filtros de pesquisa das bases científicas já citadas e tratados primeiramente no EndNote X7®. Depois, foi efetuada a exportação para o software Excel® para ajuste de layout e foram elaborados os dados e gráficos no software Ucinet 6®.

4 | APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção de análise dos resultados está estruturada na verificação dos 125 artigos que compõem os achados da pesquisa, os quais compreendem o período desde o início das primeiras publicações da temática em âmbito mundial. A descrição da análise dos dados é composta pelas seguintes abordagens: evolução quantitativa da produção; periódico por ano; volume de produção por país; coautoria entre os autores; distribuição de publicações por periódico por ano; quantidade de autores por artigos; impacto dos artigos; frequência de palavras chaves; Lei de Lotka; Lei de Bradford; Lei de Zipf.

A distribuição do volume de publicações obtidas na temática “*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*” ocorre no período de 2003 a 2016, que abrange a presente pesquisa – a data inicial refere-se a um ano após o lançamento da temática em escala mundial. A tabela 1 apresenta os resultados obtidos nesta pesquisa.

Ano	N	%
2003	3	2,40%
2004	1	0,80%
2005	1	0,80%
2006	2	1,60%
2007	2	1,60%
2008	8	6,40%
2009	4	3,20%
2010	11	8,80%
2011	9	7,20%
2012	18	14,40%
2013	13	10,40%
2014	7	5,60%
2015	23	18,40%
2016	23	18,40%
TOTAL	125	100%

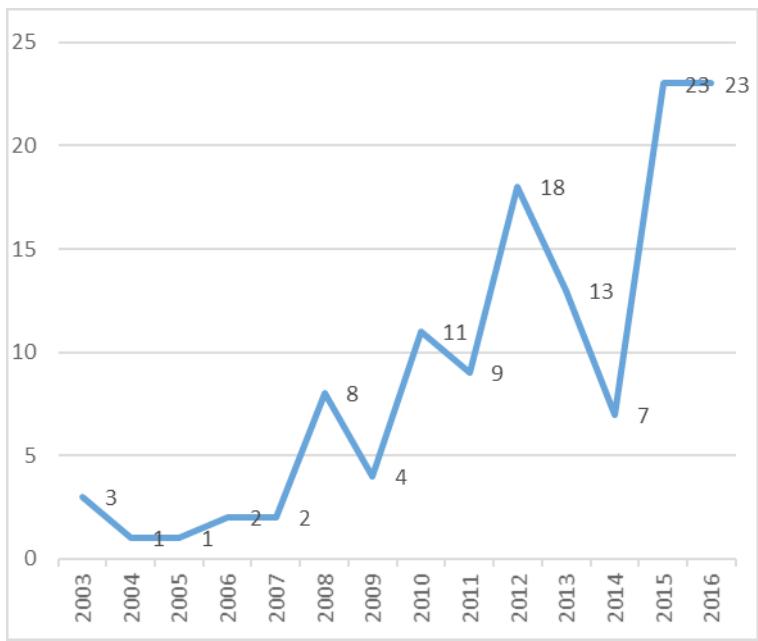


Tabela 1 – Resultados por ano

Fonte: dados da pesquisa.

Gráfico 1 – Distribuição da produção no período analisado

Fonte: dados da pesquisa.

Denota-se na tabela 1 que, a partir do ano de 2008, houve um aumento de publicações dados os impactos que essas mudanças levaram a alguns países no processo de convergência, e iniciaram-se os processos de pesquisas com maior relevância no meio acadêmico. Os anos de 2015 e 2016 despontam como os com maior incidência de publicações – a frequência que corresponde a 18,40% em cada ano das publicações encontradas. Não foram encontradas publicações anteriores a esse período pois as tratativas das Normas Internacionais de Contabilidade, ou seja, as IPSAS iniciaram em meados do ano de 2002; as primeiras publicações encontradas ocorrerem no ano de 2003: foram 3 artigos publicados. A distribuição evolutiva das produções apresentadas na tabela 1 podem ser evidenciadas de modo mais claro no gráfico 1, onde visualiza-se o crescimento dessa temática no ambiente acadêmico.

Com relação à distribuição geográfica dos achados, pode-se notar, por meio da tabela 2, os maiores volumes de produção por país, considerados os 125 artigos, no qual estão distribuídos 225 autores, integrando 18 países das publicações investigadas.

Ano	Quantidade	Frequência relativa
Reino Unido	33	26,40%
Brasil	28	22,40%
Estados Unidos	20	16,00%
Nova Zelândia	12	9,60%
Holanda	11	8,80%
Austrália	4	3,20%
Espanha	4	3,20%
Outros	13	10,40%

Tabela 2 – Principais países advindos desta pesquisa

Fonte: dados da pesquisa.

A tabela 2 aponta que a maior proporção de produção individual por país está concentrada no Reino Unido (26,4%), Brasil (22,4%), Estados Unidos (16,0%), Nova Zelândia (9,6%), Holanda (8,8%), Austrália (3,2%), Espanha (3,2%); as demais nações correspondem a 10,4%. Em relação ao Brasil, destaca-se sua participação devido ao alto impacto que as mudanças proporcionaram às entidades do setor público, principalmente após o ano de 2014, com a migração dos municípios às normas internacionais de contabilidade ao setor público.

A figura 1 demonstra o vínculo entre os periódicos e os correspondentes anos da publicação, que compreendem o período de 2003 a 2016. Esses dados possibilitam a visualização e compreensão das principais anos e seus respectivos periódicos associados.

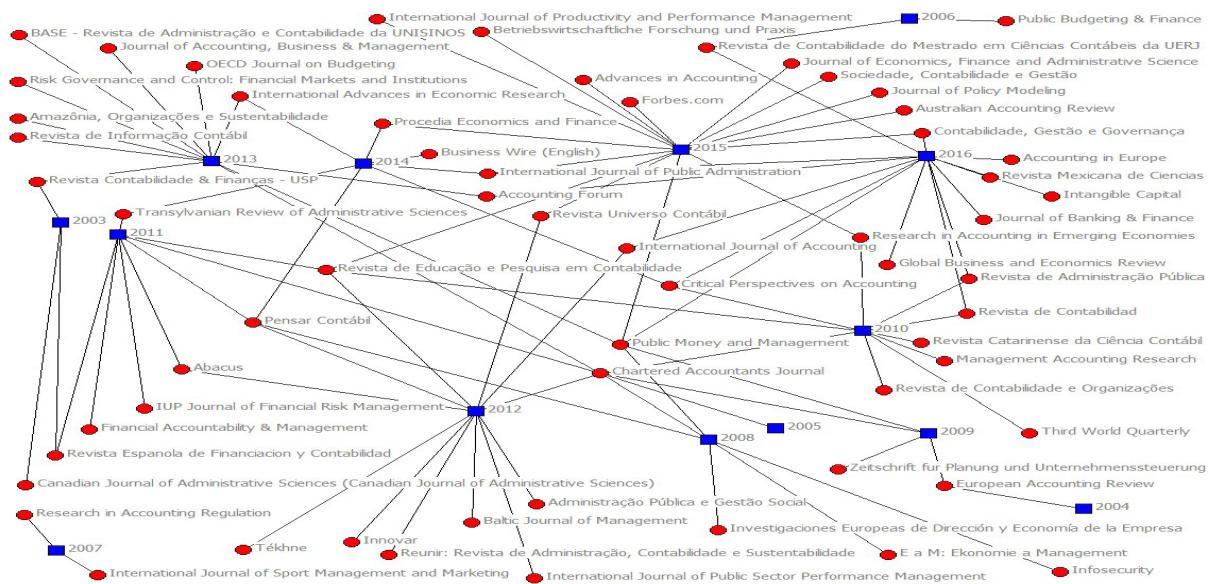


Figura 1 – Distribuição de publicações por periódicos por ano

Fonte: dados da pesquisa.

Na observação da figura 1, nota-se a maior representatividade do tema nos últimos anos, com as maiores ligações em 2011, 2012, 2013, 2015 e 2016. Os dados apresentados contemplam todos os revistas/journals publicadas relacionadas à temática pesquisada, conforme a abrangência definida na presente pesquisa.

A pesquisa propôs-se a avaliar as autorias dos achados voltados às normas internacionais de contabilidade, desde sua convergência implantada em diversos países, no intuito de proporcionar maior transparência, consolidação das contas públicas e controle social para a sociedade. Os trabalhos abrangidos por esta pesquisa compreendem o total de 125 artigos, com uma relação total de 225 autores que participam dessas publicações. Na intenção de elaborar a rede de coautoriais que possibilite a análise dos principais autores, elaborou-se a rede com todos os autores listados nas publicações da pesquisa: construiu-se a rede exposta na figura 2.

Ressalta-se, pela figura 2, a baixa densidade da rede de coautoriais na temática IPSAS, o que se pode caracterizar como uma das dificuldades para a maior produção

científica e principalmente para a consolidação das próprias normas no meio profissional e acadêmico. Hanemann e Riddle (2005) argumentam que, quanto mais densa a rede, maior a possibilidade de fluxo de informações. Nesse caso em análise, a baixa densidade da rede expressa a baixa disseminação de conhecimento científico e maior dificuldade de estruturação de pesquisas científicas dos conhecimentos da área.

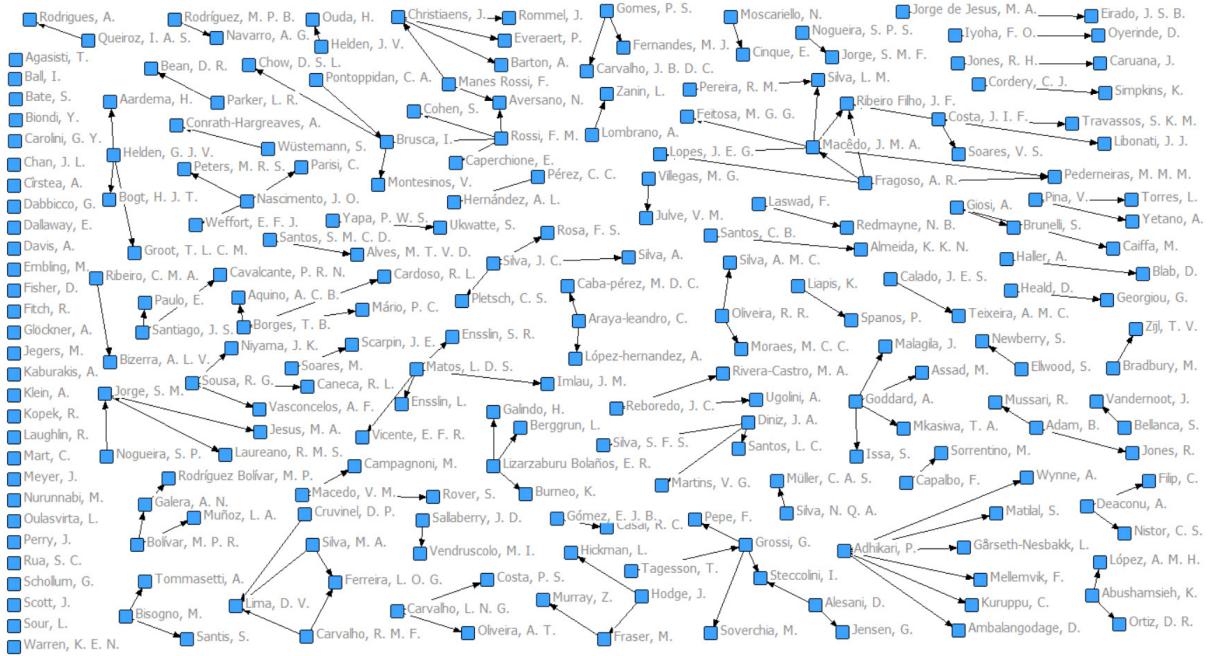


Figura 2 – Distribuição de autores de publicações

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se, pela figura 2, que a maioria dos autores representam poucas ligações; suas participações se limitam a um grupo pouco expressivo, sem uma identificação clara dos principais autores do tema. Dentre os poucos autores com maior expressividade, podem-se destacar J. M. A. Macedo e G. Grossi, que apresentam maior número de ligações da rede em relação a autoria e coautoria. Dentre as publicações brasileiras, podem-se destacar Chan, J. L.; Fragoso, A. R.; Macêdo, J. M. A.; Lopes, J. E. G.; Ribeiro Filho, J. F.; Pederneiras, M. M. M.; Borges, T. B.; Mário, P. C.; Cardoso, R. L.; Aquino, A. C. B. – eles detêm o maior número de menções de seus trabalhos, no entanto não apresentam significativas ligações na rede. Em relação às publicações internacionais, podem-se mencionar os autores Pina, V.; Torres, L.; Yetano, A.; Grossi, G.; Soverchia, M.; Mart, C.; Christiaens, J. com destaque em citações – no entanto, apresentam poucas ligações com outros autores na rede.

Os dados levantados a partir da pesquisa efetuada possibilitaram a verificação da quantidade de autoria por artigo, conforme especificado na tabela 3.

Autor(es) por artigo	Número de artigos	%	% acumulado
1	40	32%	32%
2	48	38%	70%
3	22	18%	88%
4	10	8%	96%
5	4	3%	99%
6	1	1%	100%

Tabela 3 – Quantidade de autoria por artigo

Fonte: dados da pesquisa.

Identifica-se, na tabela 3, um percentual mais expressivo individualmente referente aos artigos publicados com 1 autor, representando 32% do total. Ainda mais expressivas são as publicações individuais, representando 38% do total dos artigos analisados. Observa-se que 68% dos artigos foram publicados em coautoria, o que indica boa colaboração entre os pesquisadores. Ainda, cabe ressaltar que poucas obras, 11% do total das publicações, foram produzidas com mais de 3 autores.

A tabela 4 mostra os 11 artigos que mais foram citados, em números absolutos e relativos. O número absoluto quantifica o total de citações obtidas pelo artigo ao longo do tempo, e o número relativo pondera o volume de citações em relação à idade do artigo (citação absoluta ÷ idade do artigo).

Artigos	Idade	Citação	% Absoluta*	Citação Relativa**
PINA, V.; TORRES, L. (2003)	13	167	12,86%	12,85
PINA, V.; TORRES, L.; YETANO, A. (2009)	7	148	11,39%	21,14
GROSSI, G.; SOVERCHIA, M. (2011)	5	70	5,39%	14,00
MART, C. (2006)	10	67	5,16%	6,70
CHRISTIAENS, J. (2004)	12	57	4,39%	4,75
HELDEN, G. J. V.; AARDEMA, H.; BOGT, H. J. T.; GROOT, T. C. M. (2010)	6	56	4,31%	9,33
HEALD, D.; GEORGIOU, G. (2011)	5	50	3,85%	10,00
IYOH, F. O.; OYERINDE, D. (2010)	6	49	3,77%	8,17
OULASVIRTA, L. (2014)	2	42	3,23%	21,00
ADAM, B.; MUSSARI, R.; JONES, R. (2011)	5	35	2,69%	7,00
GROSSI, G.; PEPE, F. (2009)	7	31	2,39%	4,43

Tabela 4 – Artigos com maior impacto, idade e volume de citações

* Proporção calculada com base no total de citações (1.299).

** Citação absoluta ÷ idade do artigo.

Fonte: dados da pesquisa.

Para permitir essa análise, foram coletadas as citações dos achados desta pesquisa na base de dados Scopus (2017) para os artigos internacionais, e as publicações nacionais foram coletadas na base de dados Spell (2017) e no Google Acadêmico (2017), no mês de fevereiro de 2017. Foram constatadas 1.299 citações, o

que representa uma média de pouco mais de 10 citações por artigo. O artigo com mais representatividade de citações na área, conforme consta na tabela 4, é de autoria de V. Pina e L. Torres (2003): são 167 citações.

A tabela 5 apresenta os termos contidos nos artigos analisados de forma mais recorrente, considerando-se a frequência das palavras-chave definidas pelos respectivos autores. Na análise dos 125 artigos, foram constatados 608 termos, o que significa uma média de 4,8 palavras-chave por artigo.

Palavras	Quantidade	%	% acumulado
IPSAS	33	5,43%	5,43%
Public sector	20	3,29%	8,72%
Accounting standards	19	3,13%	11,84%
Financial statements	12	1,97%	13,82%
Public sector accounting	11	1,81%	15,63%
Accounting	11	1,81%	17,43%
New Zealand	10	1,64%	19,08%
Setor Público	8	1,32%	20,39%
Accountability	7	1,15%	21,55%
Institutional theory	7	1,15%	22,70%
Government accounting	6	0,99%	23,68%
EPSAS	6	0,99%	24,67%
Contabilidade pública	6	0,99%	25,66%
IFRS	6	0,99%	26,64%
Convergência	5	0,82%	27,47%
International accounting standards	5	0,82%	28,29%

Tabela 5 – Frequência de termos contidos nas keywords dos artigos

* Proporção calculada com base na totalidade de termos utilizados (608).

Fonte: dados da pesquisa.

As palavras quantificadas na tabela 5 evidenciam que a maior recorrência individual se deu em torno dos termos relacionados às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: as palavras-chave “IPSAS” e “Public sector” tiveram, respectivamente, 5,43% e 3,29% do total das inserções das palavras-chave. Constatou-se, também, a ocorrência de outras palavras ligadas a contabilidade pública, convergência, declarações financeiras e contábeis.

A tabela 5 demonstra a produtividade por autor, considerando-se os pressupostos da Lei de Lotka para o cálculo de contagem completa, ou seja, autores e coautores receberam a mesma pontuação (URBIZAGASTEGUI, 2008).

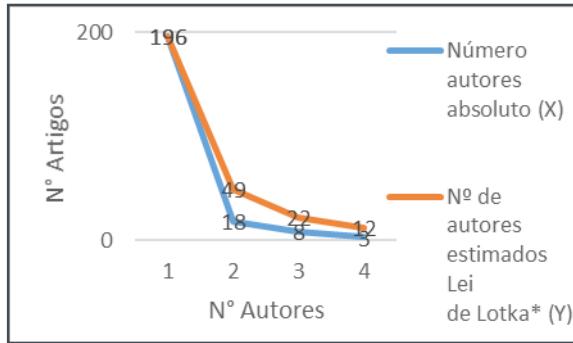


Gráfico 2 – Produtividade por autor

Fonte: dados da pesquisa.

Artigos por autor (n)	Número de autores absolutos (X)	% de autores absolutos	Número de autores estimado pela Lei de Lotka* (Y)
1	196	87%	196
2	18	8%	49
3	8	4%	22
4	3	1%	12

Tabela 5 – Produtividade por autor

* Proporção calculada com base no total de citações (225).

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados constantes na tabela 5 indicam que a frequência de autores com uma única produção representa 87%. Os achados estão em linha com a constatação de Urbizagastegui (2008, p. 96) de que “[...] a elevada taxa de pequenos produtores parece ser característica das disciplinas em expansão e desenvolvimento na procura de sua institucionalização”. Com base nos resultados apresentados na tabela 5, observa-se pelo gráfico 2 a distribuição gráfica em forma de J inverso, com uma longa cauda de pequenos produtores (STEWART, 1994). Na concepção de Urbizagastegui (2008), a cauda em formato de J inverso condiz com o padrão de queda acentuada dos autores que produzem um artigo para os demais e tende à linearidade à medida que vai aumentando o número de publicações por autor. Os dados utilizados para a realização do gráfico são oriundos da quantidade absoluta dos achados da pesquisa em comparação aos resultados estimados pela Lei de Lotka. Assim, observa-se que os dados empíricos coadunam o pressuposto teórico advindo da Lei de Lotka, ao passo que as duas linhas do gráfico 2 estão praticamente sobrepostas.

Em relação à Lei de Bradford, a produção está dividida em três zonas, cada qual com 1/3 do total das publicações. Neste estudo em específico, cada zona corresponde a 125 artigos (125/3). A primeira zona forma o *core* da pesquisa, e as duas restantes são suas extensões. Na tabela 6, a Zona 1 representa o *core* principal, com a nomeação dos periódicos pertencentes e as informações das extensões.

Por questões didáticas, devido à grande quantidade, os periódicos pertencentes

às zonas 2 e 3 não foram identificados na tabela 6. Verifica-se a Zona 1, a qual integra o core da pesquisa, evidenciando-se a maior concentração de publicações no exterior e destacando-se como principais periódicos o *Chartered Accountants Journal* e o *Public Money and Management*, que apresentaram 12 e 11 publicações respectivamente relacionadas à temática das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Zona	Periódicos	Nº de artigos	Lei de Bradford
Zona 1	Chartered Accountants Journal	12	CORE
	Public Money and Management	11	
	International Journal of Public Administration	8	
	Pensar Contábil	4	
	Accounting Forum	4	
	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	4	
	Critical Perspectives on Accounting	4	
	International Journal of Public Sector Performance Management	4	
Zona 2	20 periódicos		Extensões
Zona 3	35 periódicos		

Tabela 6 – Lei de Bradford

Fonte: dados da pesquisa.

A quantidade total de periódicos científicos identificados alcançou 63. No âmbito nacional, as duas revistas brasileiras com maior representatividade de artigos são a *Revista Pensar Contábil* e a *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, ambas com 4 produções. Neste ponto, denota-se a baixa expressividade das publicações nacionais em relação aos demais países, indicando a existência de um campo abrangente para pesquisas nacionais.

No tocante aos assuntos de maior predominância nos artigos analisados, aplicou-se a Lei de Zipf para analisar a frequência das palavras-chave estabelecidas pelos autores. As palavras-chaves com maior representação em relação ao total de termos nos artigos pesquisados são “IPSAS” (5,43%), “Public Sector” (3,29%), “Accounting Standards” (3,13%), “Financial Statements” (1,97%) e “Public Sector Accounting” (1,81%).

Os achados mencionados revelam o crescimento desta temática e a importância que o mundo acadêmico precisa associar a ela na disseminação dos conhecimentos e técnicas presentes nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, para que possam promover-se nas entidades governamentais. Com os dados pesquisados, pode-se ter uma visão mais ampla das publicações e suas direções.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo bibliométrico investigou as principais características da produção intelectual em periódicos nacionais e internacionais relacionadas à temática das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), e entende-se que foram alcançados os objetivos propostos.

A amostra investigada na pesquisa foi constituída de 125 artigos, extraídos das bases de dados Spell, EBSCO, Scopus e ScienceDirect. Destes, podem-se apresentar os principais resultados:

- o período de publicação iniciou-se em 2003 e houve ascensão do tema a partir de 2008;

- as revistas/journals que mais publicaram artigos relacionados à temática foram a *Chartered Accountants Journal* e o *Public Money and Management*, que apresentaram 12 e 11 publicações respectivamente relacionadas à temática;

- dentre os principais autores da área em publicações brasileiras, podem-se destacar Chan, J. L.; Fragoso, A. R.; Macêdo, J. M. A.; Lopes, J. E. G.; Ribeiro Filho, J. F.; Pederneiras, M. M. M.; Borges, T. B.; Mário, P. C.; Cardoso, R. L.; Aquino, A. C. B. – eles detêm o maior número de menções de seus trabalhos. Em relação às citações em publicações internacionais, podem-se citar Pina, V.; Torres, L.; Yetano, A.; Grossi, G.; Soverchia, M.; Mart, C.; Christiaens, J.;

- as autorias das publicações foram: 40 individuais, 48 com 2 autores, 22 com 3 autores, 10 com 4 autores, e 5 com 5 ou mais autores;

- foram constatadas 1.299 citações, representando uma média de pouco mais de 10,8 citações por artigo;

- em relação à Lei de Lotka, os achados empíricos acenaram para uma falta de consolidação do tema e a ausência de um corpo de autores supostamente de maior prestígio;

- a Lei de Bradford indicou que o core de periódico desta pesquisa está contemplado pelos periódicos *Chartered Accountants Journal*, *Public Money and Management International*, *Journal of Public Administration*, *Pensar Contábil*, *Accounting Forum*, *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, *Critical Perspectives on Accounting* e *International Journal of Public Sector Performance Management*, que no conjunto somaram 51 artigos;

- com base na Lei de Zipf, as principais palavras-chave encontradas são “IPSAS”, “Public Sector”, “Accounting Standards”, “Financial Statements” e “Public Sector Accounting”.

A intenção de realizar um estudo bibliométrico foi motivada pela condição do método, que permite analisar os aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada, o que possibilita conhecer de modo lúcido uma determinada temática e seu estado da arte. Esta pesquisa contribuiu para a compreensão

da temática e possibilitou constatar as características das produções nos contextos nacional e internacional; assim, espera-se que sirva de *insight* para outros estudos. Como recomendação para trabalhos futuros, cabe sugerir que sejam analisadas as publicações específicas de cada país, para averiguação das semelhanças, ciclo de publicações, originalidade e demais características pertinentes.

REFERÊNCIA

- ALVARADO, R. U. A bibliometria: história, legitimação e estrutura. **Para entender a ciência da informação**. Salvador: EDUFBA, p. 185-217, 2007.
- ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**, v. 12, n. 1, 2006.
- BATES, Marcia J. Document familiarity, relevance, and bradford's law: The Getty online searching project report no. 5. **Information Processing & Management**, v. 32, n. 6, p. 697-707, 1996.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2000.
- CASTRO, D. P. **Auditória, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organizações dos controles internos, como suporte à governança corporativa. São Paulo, 5º ed. Atlas, 2013.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público – NBC T SP**. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 13 out. 2016.
- CHAN, J. L. IPSAS and government accounting reform in developing countries. **Accounting reform in the public sector: Mimicry**, fad or necessity, p. 31-42, 2006.
- CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537-554, 2010.
- GALASKIEWICZ, J. (Ed.); WASSERMAN, S. **Advances in social network analysis: Research in the social and behavioral sciences**. Sage Publications, 1994.
- GIL, A. C. Amostragem na pesquisa social. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6a ed. São Paulo: Atlas, p. 90-109, 2010.
- GUEDES, V. LS; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. **Encontro Nacional de Ciência da Informação**, v. 6, p. 1-18, 2005.
- HANNEMAN, R. A.; RIDDLE, M.. **Introduction to social network methods**. University of California: Riverside, CA, 2005.
- IFAC. International Federation of Accountants. **IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board**. Disponível em: <<https://www.ipsasb.org>>. Acesso em: 12 out. 2016.
- ILIE, E.; MIOSE, N. M. IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 62, p. 35-39, 2012.
- JONES, R.; PENDLEBURY, M. **Public sector accounting**. Pearson Education 6ª ed. Inglaterra, 2010.

LIMA, D. V.; GUEDES, M. A.; SANTANA, C. M. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 2, 2009.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A. Pesquisa em educação: abordagens qualitativas. **São Paulo: EPU**, v. 986, p. 99, 1986.

MACIAS-CHAPULA, C. A. O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da informação**, v. 27, n. 2, p. 134-140, 1998.

MAMFRIM, Flávia Pereira Braga. Representação de conteúdo via indexação automática em textos integrais em língua portuguesa. **Ciência da Informação**, v. 20, n. 2, 1991.

MORÁS, V. R.; KLANN, R. C. Contabilidade do Setor Público: Um estudo das redes sociais publicadas em periódicos internacionais. **RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 15, n. 3, p. 1143-1168, 2016.

ROSSI, N. et al. IPSAS and accounting systems in the Italian public administrations: Expected changes and implementation scenarios. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 7, n. 2, p. 134, 2011.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. The public accountants perception in the region that are associated to the town association from the midwest from the santa catarina state - ammoc in relation to the brazilian accounting standards applied to the public sector – NBCASP. 11th **CONTECSI**. São Paulo, Brasil, 2014.

PINA, V.; TORRES, L.; ACERETE, B. Are ICTs promoting government accountability?: A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 18, n. 5, p. 583-602, 2007.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C.. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 253, 2014.

MENDONÇA, T. S.; MACHADO, D. P. A Contabilidade Pública e a convergência aos padrões internacionais. **Anais** do Salão Internacional de Ensino, Pesquisa e Extensão, v. 2, n. 1, 2010.

DA COSTA SANTOS, Maria José Veloso. Correspondência científica de Bertha Lutz: um estudo de aplicação da lei de Zipf e ponto de transição de Goffman em um arquivo pessoal. **PontodeAcesso**, v. 3, n. 3, p. 317-326, 2009.

STEWART, J. A. The Poisson-lognormal model for bibliometric/scientometric distributions. **Information processing & management**, v. 30, n. 2, p. 239-251, 1994.

STN. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Brasília. 7^a ed., 2016.

URBIZAGASTEGUI, R. A produtividade dos autores sobre a lei de Lotka. **Ciência da Informação**, v. 37, n. 2, p. 87-102, 2008.

VANZ, S. A. de S.; STUMPF, I. R. C. Procedimentos e ferramentas aplicados aos estudos bibliométricos. **Informação & Sociedade**, v. 20, n. 2, 2010.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; NETO, O. A. P. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC-Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 01-20, 2012.

GERENCIAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS: UMA ANÁLISE EXPLORATÓRIA DO MAPEAMENTO DE PROCESSOS NO SETOR PÚBLICO

Mathäus Marcelo Freitag Dallagnol

Mestrando em administração, Universidade Federal do Paraná, Curitiba - PR

Olivia Prado Schiavon

Mestranda em administração, Universidade Federal do Paraná, Curitiba - PR

Vanessa de Quadros Martins

Doutoranda em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo - RS

e manuseio documental por conta da falta de registro, arquivamento de forma informal e falta da designação de um responsável pelo acompanhamento desses documentos, esta falha pode gerar um atraso para o consumidor final.

PALAVRAS-CHAVE: Administração de Processos; Mapeamento de Processos; INSS, BPM

ABSTRACT: Process mapping is better in organizations by enabling better services and/or activities to be displayed to the company, these benefits including: cost reduction, improved control, reduced data loss, delays and errors. The general objective of this study is to perform the mapping of processes in the department of medical expertise at the National Institute of Social Security. This exploratory and qualitative study uses bibliographic, documentary, and participant observation as strategies. The empirical study was applied in the period of February to December of 2014 in the department of medical examinations of the National Institute of Social Security of Curitiba, Paraná, Brazil. The results allowed to identify that there are many possibilities of failures in the handling and maintenance of physical routes during the transport and document handling phases due to lack of registration, informal filing and lack of appointment of a person responsible for the

RESUMO: O mapeamento de processos proporciona melhorias nas organizações ao possibilitar visualização mais clara dos serviços e/ou atividades realizadas pela empresa, dentre esses benefícios: a redução de custos, a melhoria da eficácia, o controle e redução de perdas de informação, atrasos e erros. O objetivo geral deste estudo consiste em realizar o mapeamento de processos no departamento de perícia médica no Instituto Nacional de Seguridade Social. Esse estudo de natureza exploratória e qualitativa, usa como estratégias, a pesquisa bibliográfica, documental, e de observação participante. O estudo empírico foi aplicado no período de fevereiro a dezembro de 2014 no departamento de perícias médicas do INSS de Curitiba – PR. Os resultados permitiram identificar que existem muitas possibilidades de falhas no manuseio e na manutenção das vias físicas, durante as etapas de transporte

follow up of these documents, this failure can cause a delay for the final consumer.

KEYWORDS: Process Management, Process Mapping, INSS, BPM

1 | INTRODUÇÃO

O mapeamento de processos melhora o conhecimento dos funcionários dentro de uma organização sobre o que ocorre dentro dessa, reduz custos e melhora a eficácia, pois nas organizações podem ocorrem perdas de informações, o que pode gerar atrasos dos processos, e em uma prestadora de serviços os processos afetarão diretamente o consumidor final. Trata-se de uma ferramenta que auxilia as organizações a visualizarem os processos dos seus serviços e/ou atividades, no intuito de evitar perdas de informações, erros ou atrasos. Além disso, é considerado importante e utilizado como uma forma de buscar um melhor entendimento dos processos de negócios existentes e para melhorar o nível de satisfação do cliente e aumentar desempenho do negócio (CAMPOS e LIMA, 2015).

Mapear processos permite com que a empresa identifique o fluxo de suas atividades organizacionais. Motta (2015) infere que somente no mapeamento de processos se pode definir visivelmente as falhas, pois fica mais amistosa a instituição a melhoria contínua e realizar os ajustes quando necessário. Ou seja, o mapeamento favorece a organização, pois facilita a visualização de todas as etapas presentes em determinada atividade/processo.

Quanto às finalidades do mapeamento de processos, Campos e Lima (2015) afirmam que esse procedimento também auxilia a empresa a enxergar claramente os pontos fortes e os pontos fracos, ou possibilidades de melhorias tais como: complexidade na operação, redução de custos, gargalos, falhas de integração, atividades redundantes, tarefas de baixo valor agregado, retrabalhos, excesso de documentação e aprovações, além de ser uma excelente forma de melhorar o entendimento sobre os processos e aumentar a performance do negócio.

Quando um processo não é bem detalhado, monitorado ou realizado, as informações que são geradas ou atribuída a outras já existentes podem ser perdidas, isto é, o processo deverá ser refeito, ocasionando retrabalho, atraso na entrega ou na finalização do mesmo, e consequentemente insatisfação ao consumidor final, seja a organização focada para produtos ou serviços. Sendo assim, o mapeamento, a gestão de processos, se torna uma ferramenta para as organizações em busca de melhor qualidade em suas atividades, as decisões ficam mais claras e precisas, (Pizza, 2012, p. 14) afirma sobre a modelagem de processos:

a modelagem dos processos de negócios se tornou um instrumento de grande valor para as empresas, onde seus resultados vão além das descrições características de um sistema, passando a ser utilizada além do seu propósito tecnológico, mas também adquirindo um objetivo de desenvolvimento organizacional.

Dentre os campos de estudo que abordam o uso do BPM (*Business Process Management*), a disciplina de Sistemas de Informação tem longa tradição, e é apontada a complexidade e os desafios organizacionais e de gestão do BPM (Trkman, 2010). Já no campo da logística, em uma revisão bibliométrica Milnitz, et al. (2016), apontam que dentre os principais assuntos abordados na bibliografia estão a reengenharia de processos, *supply chain management*, tecnologia de informação e otimização dos custos voltados para a área. Sugerem também que o campo ainda está em desenvolvimento, e que estudos até então se limitaram a pesquisar os processos mais voltados a gestão da cadeia de suprimentos, de *e-commerce*, de armazém e de logística reversa.

Assim questiona-se: Como mapear processos do departamento de perícia médica no Instituto Nacional da Seguridade Social? O objetivo geral é realizar o mapeamento de processos no departamento de perícia médica no Instituto Nacional de Seguridade Social. Como objetivos específicos delimita-se: identificar os processos existentes no departamento de perícia médica; analisar os processos críticos no departamento de perícia médica.

Processos são o conjunto de atividades que compõe diversas etapas e tem como finalidade gerar um produto/serviço e entregá-lo ao consumidor final, sendo assim, o mapeamento (desenho), de todas as atividades, dentro de suas respectivas etapas de geração, auxilia na identificação de possíveis falhas, ou pontos críticos a serem trabalhados com o intuito de melhorar as atividades existentes.

Com a falta de um controle eficiente do fluxo de processos dentro das organizações pode ocorrer extravios, perda de informações do processo, ou seja, a continuidade deste processo poderá ser interrompida, e a entrega do *output* será afetada. Este problema ocorre devido à lentidão nos sistemas e equipamentos existentes, na demora em conclusão do processo, falta de treinamento, e pela carência de um sistema de mapeamento de processos e documentos que permitiria uma melhor visualização da localização e do andamento dos processos ou documentos.

Para uma melhor eficácia na organização, Cruz (2008, p. 201) aponta que “o trabalho de documentar e desenhar o processo existente serve para que o mesmo seja formalmente conhecido, analisado e entendido por todos que tem responsabilidades com o produto produzido por ele”. A partir do exposto, justifica-se a presente pesquisa porque a perda de informações devido à falta de um controle ou mapeamento do processo é um problema real nas organizações, porém passível de resolução.

2 | REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

Administração é uma ação que constitui a atividade organizacional e o processo de tomada de decisões sobre objetivos e utilização de recursos, que abrangem cinco funções: o planejamento, a organização, a liderança, a execução e o controle. Em cada atividade e processo dentro de uma organização, independentemente do seu

tamanho, atividade, e fins lucrativos necessitam de um gerenciamento das ideias e trabalhos gerados pelos diferentes setores da empresa ou até mesmo dentro de um ambiente familiar para que não ocorra divergência ou resistência com os princípios que se deram a origem da organização. É por meio da administração que as organizações são capazes de utilizar corretamente seus recursos para consecução de seus objetivos (KWASNICKA, 2004; MAXIMIANO, 2008).

Administração é uma ação que constitui a atividade organizacional, segundo Kwasnicka (2004, p.19) “a necessidade de administrar surge do confronto entre as variáveis que compõem uma atividade formalmente estruturada, como recursos materiais e humanos, tecnologia, restrições ambientais, entre outros.”. Ou seja, em cada atividade, processo dentro de uma organização, independentemente do seu tamanho, atividade, e fins lucrativos necessitam de um gerenciamento das ideias e trabalhos gerados pelos diferentes setores da empresa ou até mesmo dentro de um ambiente familiar para que não ocorra divergência ou resistência com os princípios que se deram a origem da organização.

Para Maximiniano (2008, p. 5) “administração é o processo de tomar decisões sobre objetivos e utilização de recursos. O processo administrativo abrange cinco tipos principais de decisões, também chamadas processos ou funções: planejamento, organização, liderança, execução e controle”. É por meio da administração que as organizações são capazes de utilizar corretamente seus recursos para consecução de seus objetivos.

A organização, entretanto, precisa ser administrada corretamente para que possa alcançar estes objetivos e metas traçados, e conquistar seu espaço no mercado. A administração correta de uma organização implica na implantação dos conceitos: planejamento; organização; liderança e controle.

O planejamento proporciona a visão de futuro da empresa, engloba o ato de gerir seus recursos a fim de atingir seus objetivos. A organização decorre do planejamento, aponta como a empresa procura se estruturar para cumprir o plano proposto. A liderança inclui os valores e a imagem da empresa. O controle inclui avaliação e monitoramento para estabelecer padrões de desempenho por antecipação, acompanhamento em tempo real do desempenho e avaliar o desempenho como um todo e ao final do processo (CARAVANTES; PANNO; KLOECKNER, 2005).

Chiavenato (2014) infere que a atividade administrativa opera em um ambiente de incertezas. Gradativamente o administrador defronta-se com problemas multifacetados e complexos de origem interna ou externa que exigem informações para a tomada de decisão. Nesse contexto, as organizações e seus ambientes estão mais imprevisíveis, e vem mudando rapidamente. Requerem mais tecnologia, estruturas criativas e em tempo real para se adaptar. A teoria contingencial aborda essa perspectiva da organização desde os anos 50 e 60, dentre as principais contribuições dessa abordagem a visão de que quanto maior o ambiente de incerteza das organizações, maior deve ser a diferenciação interna, e maior a integração de suas funções, pois não

há apenas uma melhor maneira de realizar suas atividades (VAN DE VEN; GANCO; e HININGS, 2013). Estudos da administração de processos vêm relacionando a teoria contingencial e abordando o fator sucesso no desenvolvimento de capacidades de BPM (TRKMAN, 2010; NIEHAVES et al., 2014).

Dado os tipos de organização e estruturas hierárquicas existentes, pode-se inferir que essas geram diferentes tipos de processos, isto é cada organização possui uma finalidade e com isso, geram processos diferentes para alcançar esses objetivos, identificar o tipo de organização, possibilita visualizar cada departamento ou divisão de atividades e sua relação com as demais áreas.

Menger (2013, p. 15) identifica as premissas que sustentam a abordagem dos processos:

as premissas [...] tem como base uma visão de empresa como sistema aberto, cujos agentes interagem entre si e com o meio, em uma relação de interdependência. Ou seja, é dada ênfase ao conjunto de atividades que compõem os processos de negócio da empresa e aos fluxos de informação internos e externos. As palavras de ordem da gestão por processos são, **integração, cooperação e transparência**.

A associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT, 2008) propõe que “para uma organização funcionar de maneira eficaz, ela tem que identificar e gerenciar diversas atividades interligadas. Uma atividade que usa recursos e que é gerenciada de forma a possibilitar a transformação de entradas em saídas pode ser considerada um processo.” (ABNT, 2008).

Sendo assim, identifica-se que cada etapa existente na organização no que se diz respeito ao seu objetivo final, é um processo. Para Menger (2013) o foco da abordagem de processos se encontra na horizontalização dos processos de negócio da empresa, onde o foco reside no agrupamento de atividades necessárias para a consecução dos processos internos da organização. Assim, a informação, seja esta interna ou externa, e sua correta coleta e uso, ganha importância.

Ao que diz respeito ao uso e a coleta dessas informações, e também de como administrá-las propriamente ditas, Maximiniano (2011) aponta três tópicos: reconhecer a importância da informação e ser seletivo; interpretar, entender e analisar a informação, relacionando-a com as decisões que é preciso tomar; disponibilizar informações para a equipe imediata e para as outras pessoas da rede de relação do administrador.

Na abordagem por processos “o modelo de gestão está fundamentado na formalização de equipes de processos (times funcionais), resultando em uma estrutura horizontal, [...] os processos de negócio devem ser priorizados, sobrepondo-se às funções.”, ou seja, a organização deve focar nas suas atividades como um todo, não apenas nos seus departamentos. E ressalta que os processos possuem características, são extensos e complexos, dinâmicos, distribuídos e segmentados, duradouros, podem ser automatizados e são dependentes de pessoas. (MENGER, 2013 p. 22-23)

Os processos podem ser definidos como: extensos e complexos; dinâmicos; distribuídos e segmentados; duradouros; automatizados e dependentes de pessoas. O Quadro 1 apresenta as definições de processos de acordo com Menger (2013).

Definições de Processos	
Extensos e complexos	Envolve grande quantidade de informações dentro da empresa e entre as organizações.
Dinâmicos	Requerem agilidade para responder às demandas de clientes e mercado.
Distribuídos e segmentados	Executados dentro dos limites de uma ou mais empresas.
Duradouros	A execução de determinadas transações é um processo propriamente dito a médio e longo prazo.
Automatizados	A informática proporciona velocidade no processamento de dados (informações) e confiabilidade nas informações
Dependentes de Pessoas	Requerem a interação com clientes, a interação com o cliente, a coleta de informações sobre o que a organização oferece, vai gerar o <i>feedback</i>

Quadro 1 - Definições de Processos

Fonte: MENGER, (2013 p. 22-23).

As organizações e seus departamentos são interdependentes, isto é cada setor, ou departamento depende de outros para que alcancem com melhor eficácia os resultados da organização, Menger (2013 p.25), especifica que nesse contexto, de interdependência, se faz necessário estabelecer “a importância de identificar os fluxos de trabalho e de informação que perpassam a organização à medida que são realizados os processos de trabalho”. Já para Paim (2009 p.26):

A gestão de processos também tem sido estudada e entendida como uma forma de reduzir o tempo entre a identificação de um problema de desempenho nos processos e a implementação das soluções necessárias. Contudo para reduzir esse tempo, as ações de modelagem e análise de processos devem estar bem estruturadas, permitindo que os processos sejam rapidamente diagnosticados e soluções sejam mais facilmente identificadas o que permite, por conseguinte, implantações no menor intervalo de tempo e custo possíveis.

Reconhece-se então que a gestão de processos é importante nas organizações, mas para a mesma ser eficiente suficiente a ponto de evitar ou solucionar erros com a melhor eficácia, deve-se primeiramente ocorrer um mapeamento de processos na organização.

O mapeamento de processos nas organizações evita o que Cruz (2008) intitula de desorganização informacional, que conceitua como a perda de controle, sobre os meios de geração, captura, guarda, recuperação e difusão de dados, informações e conhecimentos. Basicamente, essa desorganização, se apresenta como a perda das informações constantemente geradas, e incluindo as informações geradas com o *feedback* do consumidor final.

Para Menger (2013 p. 35) “O mapeamento de processos é feito com base nas informações coletadas, principalmente por meio de entrevistas e questionários

realizados com os funcionários.” A identificação das atividades internas com as informações geradas pelos colaboradores inicia o processo de mapeamento, que basicamente é a visualização destas informações com base nos objetivos da organização, isto gera uma estrutura, um fluxograma de atividades.

O fluxograma serve para identificar as atividades de qualquer organização possibilitando a identificação de possíveis problemas, e à esfera de responsabilidade que estes pertençam (CHIAVENATO, 2010). Para Menger (2013 p. 36) “Os fluxogramas têm a função de representar visualmente um processo para que as áreas que precisam ser melhoradas sejam identificadas e as oportunidades de mudança evidenciadas.” Os fluxogramas, podem ser classificados de acordo com suas diferentes características como demonstrado no Quadro 2.

Classificação dos Fluxogramas	
Vertical ou gráfico de análise do Processo	Descreve as atividades conforme o andamento do processo, dividido em duas colunas verticais, onde estão dispostos os símbolos e convenções (de transporte, controle, espera e arquivamento), apresenta a sequência da rotina ou procedimento, sendo útil para treinamento de pessoal e para racionalizar o trabalho.
Horizontal	O sequenciamento é dado horizontalmente, enfatiza as pessoas ou órgãos que participam de uma determinada rotina ou procedimento, permite visualizar a parte que cabe a cada um e comparar a distribuição das tarefas para uma possível racionalização ou redistribuição do trabalho.
Blocos	Possui uma liberdade de criação para as formas de representação, indica as entradas, operações, saídas, conexões, decisões, arquivamentos, entre outras atividades, que constituem o fluxo ou a sequência das atividades dos sistemas.

Quadro 2 - Classificação dos Fluxogramas

Fonte: Chiavenato (2010, p. 201-202)

A gestão de processos se dá a partir de todos estes elementos organizacionais e consequentemente de controle, isto é, a realização de fluxograma se apresenta como um método no qual facilita ao gestor identificar onde existem problemas nas atividades, e por fim solucioná-las, o gestor conta com a utilização das ferramentas das tecnologias das informações, ou seja, softwares capazes de desenhar, recolher, analisar e monitorar informações geradas pelos ambientes, e então por fim, analisar as melhores maneiras de corrigir, ou simplesmente melhorar o mesmo processo para garantir melhor satisfação ao consumidor final com base nos objetivos organizacionais.

Cruz (2008, p. 67) introduz um conceito aplicável como possível solução para a organização das informações.

Business Process Management é um conjunto formado por metodologias e tecnologias cujo objetivo é possibilitar que processos de negócios integrem, lógica e cronologicamente, clientes, fornecedores, parceiros, influenciadores, funcionários e todo e qualquer um elemento com que eles possa, queiram ou tenham que interagir, dando à organização visão completa e essencialmente integrada do ambiente interno e externo das suas operações e das atuações de cada participante em todos os processos do negócio.

Nesse sentido, BPM se apresenta como uma possibilidade de mapeamento de processos e de responsabilidades.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esse estudo de natureza exploratória e qualitativa, usa como estratégias, a pesquisa bibliográfica, documental, e observação participante. A pesquisa exploratória e qualitativa está amparada em seus procedimentos de acordo com Beuren *et al*, (2004).

A pesquisa bibliográfica utiliza dados secundários, a pesquisa documental infere a necessidade de trabalhar dados primários, que nesse caso são relatórios internos do setor de perícias médicas do INSS. (LAKATOS; MARCONI, 2010)

Também se fez uso da estratégia da observação participante, que se caracteriza pelo envolvimento do pesquisador no cotidiano dos investigados, e os resultados são obtidos de forma indutiva e dialógica, tem-se a opção de discutir as conclusões com os informantes à medida que a observação é realizada pelo pesquisador. (ABIB, HOPPEN, HAYASHI JUNIOR, 2013). Assim, a observação foi realizada no período de fevereiro a dezembro de 2014 no departamento de perícias médicas do INSS de Curitiba - PR.

4 | ANÁLISE DE DADOS

De acordo com dados retirados do sítio do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) esse foi fundado em 27 de junho de 1990, no governo de Fernando Collor de Melo, por meio do decreto nº 99.350, a partir da fusão do Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social (IAPAS) e do Instituto Nacional da Previdência Social (INPS).

Cabe ao INSS à operacionalização do reconhecimento dos direitos da clientela do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) que atualmente abrange aproximadamente 39 milhões de contribuintes (Boletim Estatístico da Previdência Social, dados de 2008). O INSS caracteriza-se, portanto, como uma organização pública prestadora de serviços previdenciários para a sociedade brasileira.

A missão do INSS é Garantir proteção ao trabalhador e sua família, por meio de sistema público de política previdenciária solidária, inclusiva e sustentável, com objetivo de promover o bem-estar social. A visão do INSS é ser reconhecido como patrimônio do trabalhador e sua família, pela sustentabilidade dos regimes previdenciários e pela excelência na gestão, cobertura e atendimento. A instituição tem como valor organizacional, a ética, respeito, segurança, transparência e o profissionalismo. As estratégias do INSS são a gestão estratégica das pessoas, a modernização da infraestrutura e otimização dos recursos e a inovação da gestão, ampliação da

cobertura previdenciária, busca da excelência do atendimento e controle social, e por fim o fortalecimento da proteção social.

A partir de dados retirados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) pôde-se identificar que o setor econômico formado pela administração pública defesa e segurança social, são atividades essencialmente não mercantis exercidas por órgãos públicos das três esferas do governo. Podem ser consideradas atividades de prerrogativa do estado.

O Instituto Nacional do Seguro Social não possui um nicho de mercado específico, pois atua no mercado nacional em sua totalidade, independente de classe social, atua como uma prestadora de serviços nacional e não possui concorrente no mesmo ramo, pode-se caracterizar um monopólio.

O fornecedor de recursos para o instituto é o próprio governo federal, tanto como financeiro como de recursos humanos, é o governo que financia o Instituto Nacional do Seguro Social e permite a criação de novas vagas para quem deseja ser funcionário público com a realização de concursos federais.

Com demanda nacional, o INSS, recebe inscrições e pedidos de aposentadoria, auxílio de todos os indivíduos brasileiros, em geral todas as empresas brasileiras, sejam elas de pequeno, médio ou grande porte assim como previsto na legislação. Conforme previsto no Art. 4º “Segurado obrigatório é a pessoa física que exerce atividade remunerada abrangida pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS) na qualidade de: I - empregado; II - trabalhador avulso; III - empregado doméstico; IV - contribuinte individual; V - segurado especial.” Sendo assim, o Instituto Nacional do Seguro Social, possui a seguinte divisão de clientela: população urbana e rural.

DADOS POPULACIONAIS ⁽⁴⁾ - 2012	
DISCRIMINAÇÃO	TOTAL
População Residente	196.877.328
Urbana	167.015.416
Rural	29.861.912
População Economicamente Ativa	100.978.942
Ocupada	94.712.886
Desocupada	6.266.056
População Não Economicamente Ativa	67.626.705
População Ocupada Segundo Posição no Trabalho Principal:	
Total	94.712.886
Empregados	58.524.754
Com carteira de trabalho assinada	37.201.833
Funcionários públicos estatutários e militares	6.975.991
Outros e sem declaração	14.346.930
Trabalhador Doméstico	6.418.859
Com carteira de trabalho assinada	1.899.572
Sem carteira de trabalho assinada e sem declaração	4.519.287
Conta Própria	19.561.435
Empregador	3.564.034
Trabalhadores na produção para o próprio consumo e na construção para o próprio uso	3.771.469
Não remunerados	2.872.335
Contribuintes para instituto de previdência em qualquer trabalho	56.562.305

FONTE: PNAD/IBGE - 2012.

Figura 1 - Divisão de Clientela

Com base nos dados obtidos em boletins estatísticos realizados pelo próprio INSS pode-se visualizar a quantidade de benefícios concedidos de 2013 até julho de 2014.

BENEFÍCIOS CONCEDIDOS				
Clientela	Acumulado em 2013		julho/2014	
	Quantidade	Valor (R\$ Mil)	Quantidade	Valor (R\$ Mil)
Total	5.207.629	5.142.737	456.746	480.745
Urbana	4.169.903	4.438.965	367.602	416.153
Rural	1.037.726	703.771	89.144	64.591

Figura 2 - Benefícios Concedidos

Fonte: (DATAPREV, SUB, SÍNTSE) 2015

E visualizar os diferentes tipos de serviço prestado (benefícios/auxílios), e sua devidas demandas.

GRUPOS DE ESPÉCIES	QUANTIDADE						
	Total	% do total	% do grupo	% do sub-grupo	Variação em relação ao mês anterior (em %)	Clientela	
						Urbana	Rural
TOTAL	456.746	100,00			15,89	367.602	89.144
BENEFÍCIOS DO RGPS	427.053	93,50	100,00		15,56	337.909	89.144
Previdenciários	399.492	87,46	93,55	100,00	15,48	311.921	87.571
Aposentadorias	101.486	22,22	23,76	25,40	18,13	69.139	32.347
Idade	57.441	12,58	13,45	14,38	18,86	27.578	29.863
Invalidez	16.468	3,61	3,86	4,12	15,69	14.102	2.366
Tempo de Contribuição	27.577	6,04	6,46	6,90	18,11	27.459	118
Pensões por Morte	36.874	8,07	8,63	9,23	17,98	24.524	12.350
Auxílios	203.202	44,49	47,58	50,87	13,17	183.787	19.415
Doença	200.066	43,80	46,85	50,08	13,00	180.969	19.097
Acidente	926	0,20	0,22	0,23	22,32	743	183
Reclusão	2.210	0,48	0,52	0,55	26,21	2.075	135
Salário-Maternidade	57.929	12,68	13,56	14,50	17,71	34.470	23.459
Abono de Permanência em Serviço							
20%	1	0,00	0,00	0,00	–	1	–
Acidentários	27.561	6,03	6,45	100,00	16,77	25.988	1.573
Aposentadorias por Invalidez	898	0,20	0,21	3,26	20,38	828	70
Pensão por Morte	48	0,01	0,01	0,17	45,45	47	1
Auxílio-Doença	24.720	5,41	5,79	89,69	15,91	23.272	1.448
Auxílio-Accidente	1.882	0,41	0,44	6,83	26,48	1.828	54
Auxílio-Suplementar	13	0,00	0,00	0,05	30,00	13	–
BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS	29.636	6,49	100,00		20,90	29.636	–
Amparos Assistenciais (LOAS)	29.636	6,49	100,00	100,00	20,90	29.636	–
Idoso	13.775	3,02	46,48	46,48	21,72	13.775	–
Portador de Deficiência	15.861	3,47	53,52	53,52	20,20	15.861	–
Rendas Mensais Vitalícias							
Idade	–	–	–	–	–	–	–
Invalidez	–	–	–	–	–	–	–
ENCARGOS PREVIDENCIÁRIOS DA UNIÃO (EPU) ⁽¹⁾	57	0,01			-18,57	57	–

FONTE: DATAPREV, SUB, SINTESE.

Figura 3 - Beneficiários por Grupos

A Instituição poderá sofrer influências externas com a mudança de governo, pois é uma instituição federal, ou seja, a mudança da presidência ou possíveis mudanças nos órgãos previdenciários podem influenciar nos serviços. As mudanças

na legislação trabalhista são uma fonte de incerteza para o INSS, assim que essas ocorrerem automaticamente a forma com que a organização atua com relação aos serviços prestados é alterada, sejam essas: mudança no tempo de contribuição do trabalhado; em alíquotas de arrecadação, entre outras.

O Instituto Nacional do Seguro Social utiliza sistemas desenvolvidos pela empresa encarregada de TI, DATAPREV, que auxiliam no cadastro de novos clientes, Sistema de Informatização de Processos da Previdência, que tem como principal função evitar a perda de informações, e conhecer a localização e situação do processo ou documento. Além do sistema gerencial de benefícios, que permite ao analista técnico, após realização de perícia e conclusão de processo por um médico perito, a cessação, bloqueio, ou concessão de benefício para o segurado já cadastrado. O INSS procura alcançar um equilíbrio entre o monitoramento e a descentralização administrativa e como possui diferentes níveis dentro da organização, para conseguir organizar e permitir uma melhor tomada de decisão e uma melhor capacidade de coordenação de todas as áreas e para conseguir atuar e promover o serviço em todo o território nacional o INSS está dividido, conforme o organograma da Regional Sul que atua em Curitiba – PR.

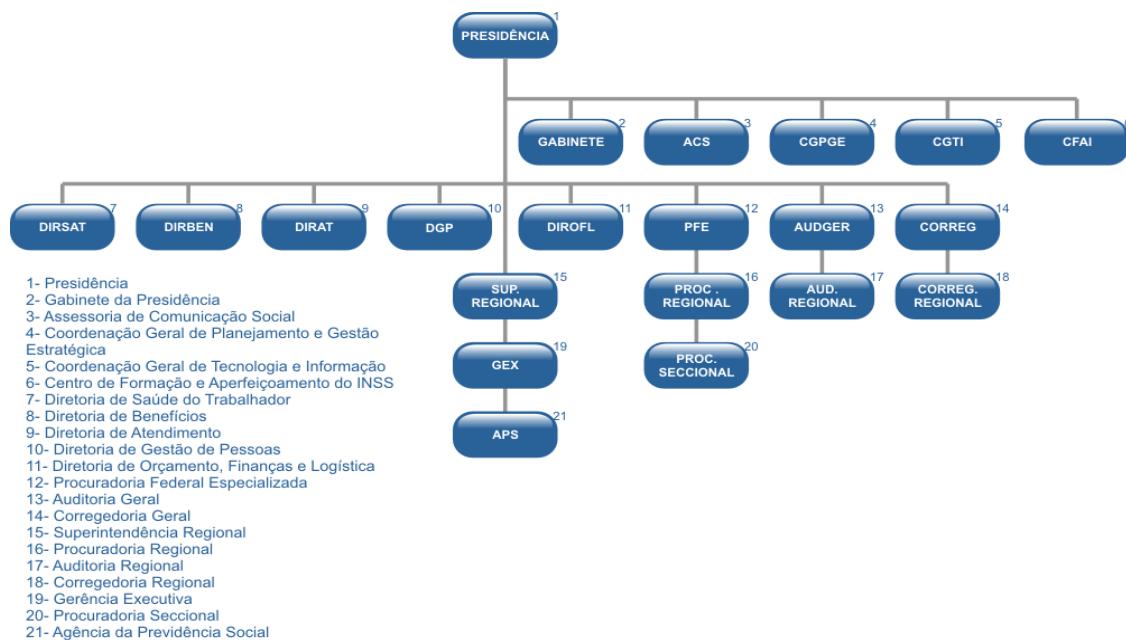


Figura 4 - Organograma Regional Sul

Fonte: INSS Regional Curitiba

O Departamento estudado compreende o Setor de Saúde do Trabalhador – SST, encarregado pela execução de perícia médica para segurados, com intuito de conhecer a real condição do cidadão para então deferir ou indeferir benefícios, auxílios, entre outros. Como também, pela recolocação deste segurado no mercado de trabalho provendo reabilitação profissional e assistência social.

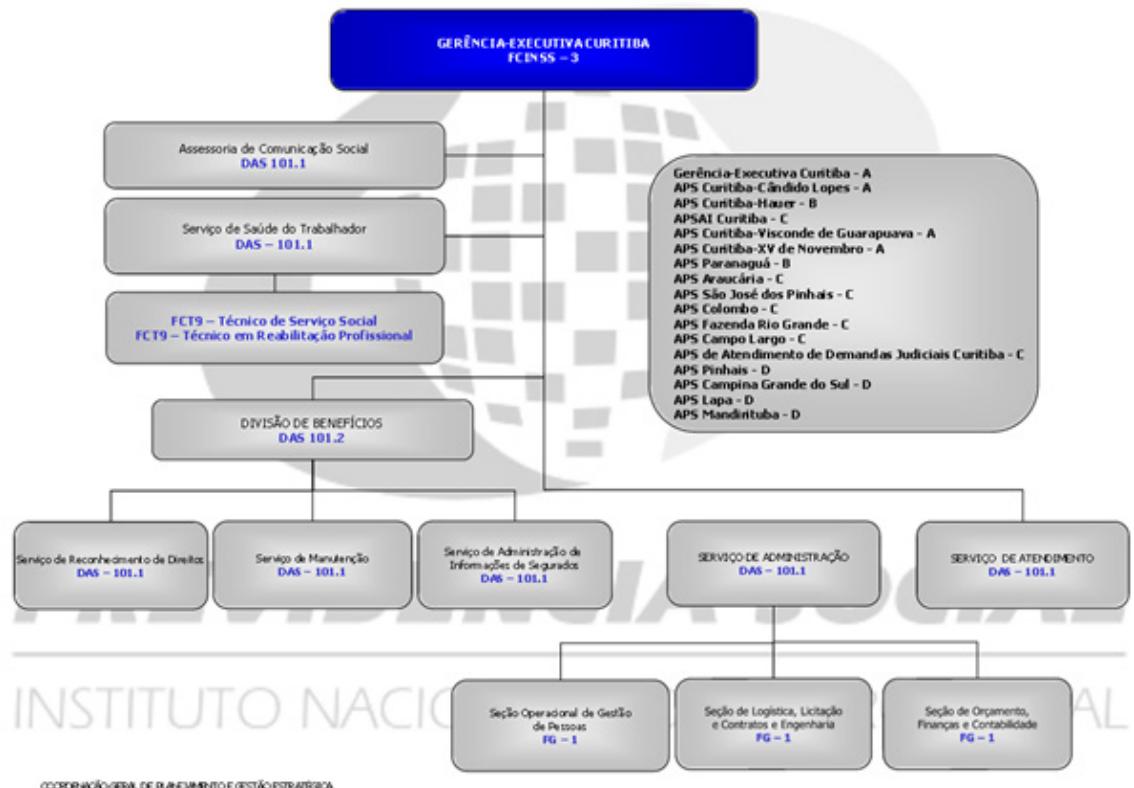


Figura 5 - Gerência Executiva Curitiba

Fonte: INSS Regional Curitiba

A estrutura da equipe é composta por cinco peritos médicos que atuam em agências da previdência social em que pertencem ao conjunto gerência executiva de Curitiba e são encarregados pela execução de perícias ou conclusão para deferimento/indeferimento, com base em leitura de laudos, sentenças, acordos judiciais com uma forma rotacional de médicos por agências da região. Uma chefia imediata encarregada da supervisão dos serviços prestados pela perícia, e do agendamento de datas no sistema de rotação de médicos que prestarão serviço no setor, com o auxílio de três analistas do seguro social e três responsáveis pelo apoio administrativo.

O mapeamento dos processos desse departamento foi realizado com base no andamento do processo documental gerado pela perícia médica, com intuito de evitar com que essas informações, ou neste caso, processo físico seja extraviado, e, portanto, evitando constrangimento em relação ao serviço prestado ao cliente, o mapeamento pode ser visualizado pela figura 5.

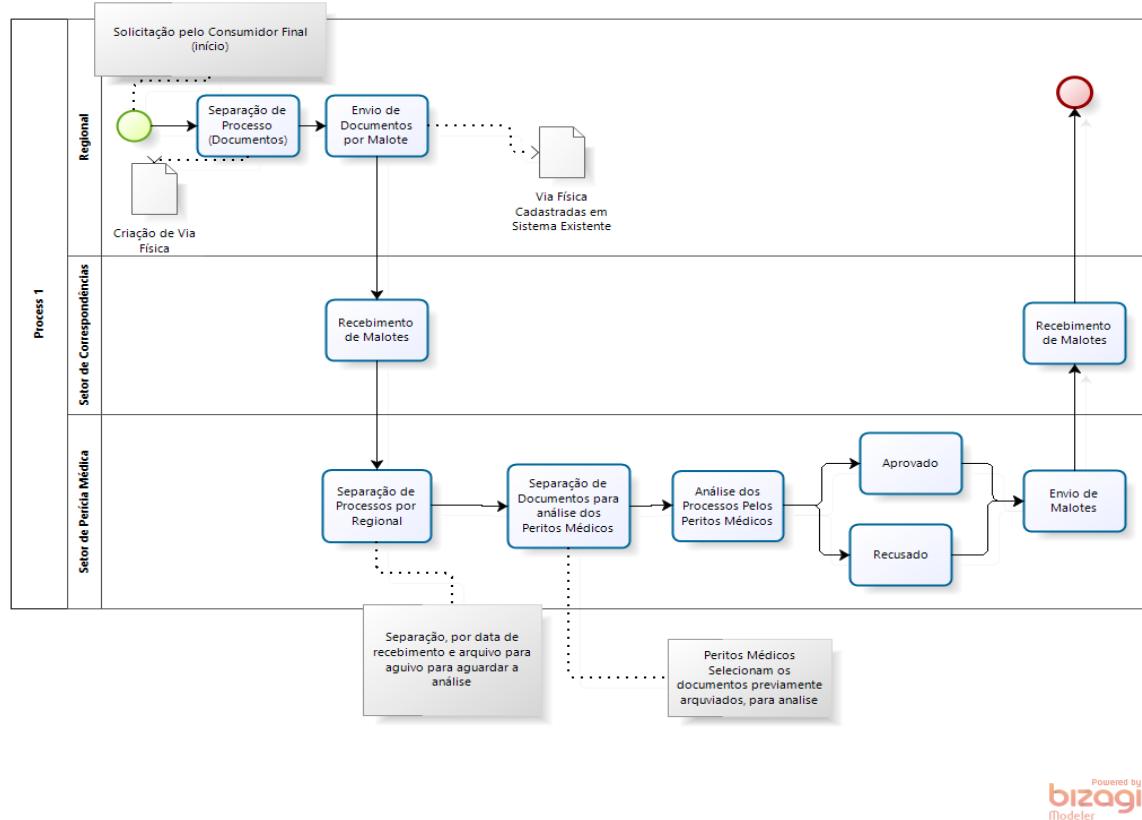


Figura 5 – Mapeamento de Processos Departamento de Perícia Médica

Fonte: Autores (2016)

O *input* inicia-se com o pedido vindo do consumidor final, independente do seu motivo (invalidez, tempo de serviço, acidente de trabalho, entre outros), esse pedido pode ser realizado em uma das diversas agências da região de Curitiba, em sequência do processo, dá-se na criação de uma via física com toda documentação entregue pelo consumidor na solicitação do pedido para análise, estas vias físicas são armazenadas previamente na regional ou agência em que o mesmo fez a solicitação, posteriormente, os documentos gerados em um determinado período de tempo são selecionados e registrados no sistema existente, a fim de documentar o envio dos processos.

Os processos são encaminhados via malote pelos correios, o que pode gerar um período de espera até o recebimento do mesmo no setor de correspondências que se localiza na região central de Curitiba, com o efetivo recebimento das vias físicas desses processos ocorre a separação e a registro em sistema que tais documentos estão sendo enviados para o setor de perícia médica.

Com o recebimento das vias físicas, os documentos são organizados por ordem de data de recebimento e posteriormente esses são arquivados em caixas específicas, com separação pelas regionais de origem. A perícia médica inicia-se de forma quase aleatória, isto é, os documentos são analisados pela sua data de recebimento, e não existe um responsável para a realização dessa tarefa, ou seja, os peritos médicos podem não ter o controle de quais documentos estão em sua posse, isso é, nesta etapa do processo, começa-se a perceber a facilidade de extravio de documentos

físicos.

Após a análise dos processos pelos peritos, ocorre novamente a separação de documentos periciados sem quaisquer registros, que por sua vez só será efetivamente enviado às suas regionais aqueles localizados em uma caixa com discriminação “enviar via malote”.

Com base no processo descrito é possível identificar que existem muitas possibilidades de falhas no manuseio e na manutenção das vias físicas, durante as etapas de transporte e manuseio dos documentos, a simples atividade de registrar os documentos em um sistema pode não ser suficiente para a segurança do andamento do mesmo. Porém o manuseio dentro do setor ocorre totalmente sem registro, o arquivamento é realizado de forma informal dentro de gavetas ou pastas, e é visível que o documento pode se perder dentro do setor e não há controle ou registro de responsabilização por essa guarda.

Sendo assim, é necessário a utilização de uma forma mais otimizada do sistema pré-existente, seja treinando os funcionários que manuseiam os documentos físicos ou implantando um mapeamento do processo a fim de demonstrar o funcionamento do mesmo para quem realiza as tarefas, para que haja conhecimento da atividade realizada e seus impactos, como consequência o processo pode se tornar mais burocrático, porém melhora o fluxo dos documentos, permite a responsabilização pela guarda desses e controle.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle de processos, é essencial para as organizações que trabalham com informações e documentos, evita uma série de problemas, ao que se refere à perda de informações, atrasos, e consequentemente a falta de controle de suas atividades. Para tanto, se faz necessário analisar as atividades, e elaborar um fluxo dos processos para evitar a desorganização informacional.

Se a empresa não dispõe de funcionários para realização dessa tarefa, uma vez que toma certo tempo até o completo mapeamento dos processos, dependendo do tamanho dos setores, e as atividades que por esse são realizadas, tem a possibilidade de implantação de *softwares*, tal como o BPMS (*Business Process Management System*), que automatizam o processo de negócio. Esta automação depende da utilização de tecnologias específicas em relação às necessidades de uma organização; o nível de integração dos dados e sistemas; do nível de controle do fluxo de trabalho; da distribuição de tarefas; e das condições de monitoramento.

A implantação de BPMS depende muito também, da compatibilidade dos sistemas já integrados na organização, entretanto a relação custo/benefício para adquirir esse *software* é boa, isto é, o custo é relativamente baixo, comparado com os benefícios que o mapeamento fornece.

Os resultados permitiram identificar que existem muitas possibilidades de falhas no manuseio e na manutenção das vias físicas, durante as etapas de transporte e manuseio documental por conta da falta de registro, arquivamento de forma informal e falta da designação de um responsável pelo acompanhamento desses documentos, esta falha pode gerar um atraso para o consumidor final.

Tendo isso posto, ressalta-se as possibilidades de desenvolvimento de um campo de pesquisa com possibilidades de maiores estudos relacionando a utilização de sistemas de informação voltados ao mapeamento dos processos e ou de automação em outras áreas e setores, assim como a deste estudo.

REFERÊNCIAS

ABIB, G. HOPPEN, N. HAYASHI JUNIOR, P. Observação Participante em Estudos de Administração da Informação no Brasil. **RAE – Revista de Administração de Empresas FGV-EASP**, v. 53 n. 6, nov-dez 2013, p. 604 – 616.

BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL, INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 971, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2009 - **DAS OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937> Acesso em: 21/08/2018

CAMPOS, R. A.; LIMA, S. M. P. **Mapeamento de processos: importância para as organizações.** Em: <<http://www.ufrj.br/codep/materialcursos/projetomapeamento/MapeamentoProcessos.pdf>> Acesso em: 10 junho 2015.

CARAVANTES G. R., PANNO, C. C. E KLOECKNER. M. C. **Administração – teorias e processo.** São Paulo: Saraiva, 2005.

CHIAVENATO, I. **Iniciação a Sistemas e Métodos – SO&M.** São Paulo: Manole, 2010.

CHIAVENATO, I. **Teoria geral da administração – abordagens prescritivas e normativas** vol. 1, 7 ed. São Paulo: Manole, 2014.

CRUZ, T. **BPM & BPMS. Business Process Management & Business Process Management Systems.** Rio de Janeiro: Brasport, 2008.

Motta. Camilla Machado A importância do mapeamento de processos nas organizações Em: <<http://micreiros.com/a-importancia-do-mapeamento-de-processos-nas-organizacoes/>>. Acesso em: 09 junho 2015.

GUERREIRO, K. M. S.; STADLER, A.; SIEMSEN, A. M., FERREIRA, P. R. **Gestão de processos com suporte a tecnologia da informação.** Curitiba: Intersaberes, 2013.

HALL, R. H.; **Organizações – estrutura, processos e resultado.** São Paulo: Pearson, 8 ed. 2004.

<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/classificacoes/cnae2.0/cnae2.0.pdf> Acesso em: 01/10/2014.

INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/a->

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica: Técnicas de pesquisa.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAXIMINIANO, A. C. A. **Teoria geral da administração.** São Paulo: Atlas, 2008.

MAXIMINIANO, A. C. A. **Administração para empreendedores.** 2^a ed. São Paulo: Pearson 2011.

MILNITZ, D. et al. **O gerenciamento de processos de negócio (BPM) nos processos logísticos – uma revisão da literatura.** Exacta – EP, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 419-430, 2016.

MOTTA. C. M. A importância do mapeamento de processos nas organizações. Em: <<http://micreiros.com/a-importancia-do-mapeamento-de-processos-nas-organizacoes/>>. Acesso em: 09 junho 2015.

NIEHAVES, B.; POEPPELBUSS, J.; PLATTFAUT R.; BECKER, J. **BPM capability development a matter of contingencies.** *Business Process Management Journal*, Vol. 20 Issue: 1, pp.90-106, 2014.

PAIM, R. CARDOSO, V. CAULIRaux, H. CLEMENTE, R. **Gestão de Processos: pensar, agir e aprender.** Porto Alegre. Bookman 2009

PANNO, C. C.; CARAVENTES, G. R.; KLOECKNER, M. C. **Administração: Teorias e Processos.** Rio de Janeiro: Pearson, 2004.

PIZZA, W. R. **A Metodologia Business Process Management (BPM) e sua Importância para as Organizações.** São Paulo, 2012. P. 14. Monografia apresentada no curso de Tecnologia em processamento de dados na FATEC-SP.

TRKMAN, P. **The critical success factors of business process management.** International Journal of Information Management, Vol. 30 No. 2, pp. 125-134, 2010

VAN DE VEN, A.; GANCO, M.; HININGS, B. **Returning to the Frontier of Contingency Theory of Organizational and Institutional Designs.** The Academy of Management Annals, v. 7, n. 1, p. 393-440, 2013.

MÉTODOS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NA POLÍCIA MILITAR DE SANTA CATARINA (PMSC)

Jacqueline Benta Ferreira

Universidade Federal de Santa Catarina
Florianópolis – SC

Sérgio Murilo Petri

Universidade Federal de Santa Catarina
Florianópolis – SC

isto é, pouco custoso com relação aos demais e como é uma organização de grande porte necessita saber detalhadamente de onde vêm os determinados custos. Como resultado da pesquisa, a diferença entre os anos analisados pelo método de custeio por absorção, diminuiu em R\$250,33 de 2014 para 2015; e em R\$74,26 de 2015 para 2016. Somando uma diminuição de R\$324,59 do primeiro (2014) para o último ano (2016). Analisando até julho de 2017, houve uma diminuição em R\$ 56,61 de 2016 para julho/2017.

PALAVRAS-CHAVE: Administração Pública. Sistema de Informação de Custo. Método de Custeio.

1 | INTRODUÇÃO

No Brasil, em meados de 1995, ocorreu a implantação da reforma gerencial que foi inspirada no modelo britânico, que seria a *New Public Management* (NPM – Nova Gestão Pública). Assim, com essa implantação, a NPM procurou adquirir um novo padrão de gestão pública, a nomeada “administração gerencial”, que vem sendo apoiado nos princípios da maleabilidade, foco nos resultados e ênfase nos controles sociais e nos clientes. (MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 75).

Existem mecanismos legais para apurar os custos na administração pública, como evidencia a eficácia, eficiência e transparência. Além desses aspectos legais, pode-se destacar o valor da informação de custos para fins gerenciais. Seu destaque para o interesse no setor público pode ser compreendida pela influencia que tem na gestão pública, seja pela sua qualidade útil ou por sua perspectiva legal.

Segundo o Art. 99 da Lei Federal N°4.320, de 17 de março de 1964, determina que “Os serviços públicos [...] manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública (7º Edição - 2017) pretende contribuir com o método de elaboração e execução do orçamento, além de ajudar a resgatar o objeto da Contabilidade como Ciência, que é o patrimônio. Com isso, a Contabilidade será capaz de atender a demanda de informações solicitadas por seus usuários, proporcionando a análise de demonstrações contábeis apropriadas aos padrões internacionais, perante os enfoques patrimoniais e orçamentários, com apoio do Plano de Contas Nacional.

As normas estabelecidas pelo MCASP aprofundam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público. São eles: os governos nacional (união), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta, inclusive as empresas estatais dependentes (MCAPS, 7º Edição, 2017).

Para Martins (2010, p. 22) uma das funções mais relevantes é a tomada de decisão, sendo um papel de muita importância, “pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução”.

Neste sentido Machado e Holanda (2010) descrevem que para o setor público há uma complexidade na escolha do método de custeio, considerando que há defensores para quase todos os tipos de métodos, assim sendo eficaz a adoção de qualquer um dos cinco métodos. Já no setor privado, há uma limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio.

A partir do conteúdo desta contextualização surge o seguinte problema de pesquisa: **Qual método de custeio é mais adequado para contribuir no processo de tomada de decisão na Polícia Militar do Estado de Santa Catarina (PMSC)?**

O objetivo desta pesquisa é verificar o método de custeio mais adequado que contribua no processo de tomada de decisão na Polícia Militar do Estado de Santa Catarina (PMSC).

A premissa deste estudo tem como importância a implantação de métodos de custos que dê um suporte na administração pública de forma eficaz e eficiente. Assim,

tendo como essência a identificação da contribuição de cada um dos métodos de custeio no processo de tomada de decisão na gestão pública.

O artigo está constituído em cinco capítulos. No primeiro, descreveu-se o problema da pesquisa. No segundo, efetuou-se a revisão na literatura, abordando os métodos de custeio na administração pública. Na sequência, foram tratados os procedimentos metodológicos. Depois, o estudo de caso da Polícia Militar de Santa Catarina (PMSC) e a análise dos resultados, e por fim, as considerações finais da pesquisa.

2 | REVISÃO DE LITERATURA

Com a intenção de chegar ao objetivo do estudo, a revisão da literatura apresenta temas referentes a sistemas de custos e métodos de custeio na administração pública.

2.1 Sistema de Informação de Custos

Ao referir-se a necessidade de apuração de custos na administração pública brasileira Alonso (1999) destaca que a partir da década de 80, com o aumento da crise fiscal pela qual o Estado estava passando, agregado à exposição dos mercados domésticos à competição internacional, assim forçando estes a reorientarem a sua política econômica com intuito de conter suas despesas.

Para dispor do sistema de custos é fundamental abordar o entendimento de Machado (2002) que ao longo do tempo, os termos sistemas de custos, sistema de custeio, método de custeio e técnica de custeio, entre outros, têm sido descritos na literatura contábil com significados distintos ou similares, dependendo do autor, do objetivo e do momento em que aparecem.

Silva (2007) classifica a contabilidade de custos no setor público como pilar de apoio ao processo decisório que auxilia os gestores em:

- a) decidir entre produzir e prestar serviços ou terceirizar sua execução;
- b) calcular e justificar o valor das taxas e preços públicos a serem cobrados;
- c) facilitar a elaboração dos orçamentos;
- d) medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividades ou sobreatividades;
- e) fundamentar o valor dos bens produzidos pelo órgão para uso próprio ou bens de uso comum do povo;
- f) apoiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou entregar a entidades externas;
- g) facilitar informação a entidades financeiras de produtos serviços ou atividades;
- h) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos do setor público;

i) determinar o valor pelo qual deve ser registrado contabilmente um ativo que está sendo produzido pela própria administração.

Desse modo, fica claro que o sistema de informação está estreitamente ligado a contabilidade e ressalta a importância de ser um sistema que proporciona benefícios à Administração Pública. Para enfatizar o contexto Alonso (1999) determina que a apuração e sua divulgação dos custos no setor público exerceriam papel de importantes instrumentos de controle social, por permitir a auditoria e aos usuários a avaliação de eficiência dos serviços prestados.

O sistema de custos oferece como objetivo informações internas. Segundo Hansen e Mowen (2001) ela possui três objetivos: a) fornecer informações para computar o custo dos serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão; b) fornecer informações para o planejamento e controle; c) fornecer informações para a tomada de decisão.

Segundo Martinez e Alves (2011) o sistema de custo tem como finalidade dotar a administração pública de meios que permitam a apuração, o gerenciamento e apropriação dos custos aos elementos de custeio, assim deverá organizar relatórios gerenciais para poder atender as necessidades dos diversos gestores, tornando transparente a aplicação dos recursos públicos.

Conforme Machado e Holanda (2010) o sucesso da implantação do Sistema de Informação de Custos nos entes públicos não depende apenas da estrutura conceitual nem da exigência legal, apesar desses fatores serem fundamentais, a sua importância está na utilização das informações de custos para o melhoramento gerencial e controle de suas atividades e no aprimoramento do processo de decisão.

A principal função dos governos e de outras entidades no setor público é o fornecimento de serviços que possam aprimorar ou manter o bem-estar dos cidadãos e dos outros indivíduos (NBCTSPEC, 2016).

O sistema de informação de custos é um depósito de dados digitais que serve para armazenar informações detalhadas da administração pública, tal como o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual (SIGPlan). Tem por objetivo auxiliar nas decisões dos governos e das organizações que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público, sendo importante para a alteração de modelos que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público (STN, 2012).

A Secretaria de Tesouro Nacional (2012) em 09 de março de 2011, a Portaria nº 157 criou o Sistema de Custos do Governo Federal, organizado de uma forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao sistema de Contabilidade Federal, visto que se encontra sob gestão da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União. Considerando sua existência, ela obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o

acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, pertencendo as respectivas leis, ao art. 50, § 3º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.

Para Crepaldi (2017) o sistema de custos oferece informações econômicas para a tomada de decisões estratégicas e operacionais. Trata-se de uma das mais intensas estratégicas empresariais dos últimos anos, por meio da qual as companhias avaliam iniciativas de qualidade, cortam desperdícios, melhoram serviços, impulsionam para o melhoramento contínuo e calculam, com adequada precisão, os custos dos produtos.

2.2 Apuração do Sistema de Custos no Setor Público

Observada a obrigação da implantação de um sistema de informação que estime os custos no setor público, surge à questão de qual o melhor método de custeio para ser implantado. Inúmeros estudos fundamentam uma adoção para um determinado método, sendo levantados aplicações e fundamentos, o que será demonstrado. Em seguida, serão apresentados os métodos de custos, assim como seus embasamentos e aplicações no setor público.

2.3 Métodos de Custo

Método de custeio se considera um método de apropriação de custos e está agregado ao processo de identificação e associado do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: custo padrão, por absorção, direto ou variável e por atividade (ABC).

Para Crepaldi (2010) “custear significa acumular, determinar custos. Custo ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procederemos à acumulação e apuração dos custos”.

Segundo Machado e Holanda (2010) não é fácil à escolha do método de custeio do setor público, pois há defensores para quase todos os métodos. Além de que, no setor público há limitações legais quanto ao uso dos métodos de custeio, podendo assim utilizar qualquer um dos métodos, diferente do setor privado que há limitações.

Os motivos legais não determinam qual o determinado método de custeio que tem que ser seguido, somente regulamentam sobre a implantação do sistema no setor público. Assim, qualquer um dos métodos destacados neste estudo pode ser considerado, manifestando assim com diversas discussões sobre qual seria o melhor método de custeio a ser adotado no setor público no sistema de informação de custos.

2.3.1 Custo Padrão

Segundo Mauss e Souza (2008) se manifestam favorável a utilização do custo-padrão como elemento que serve de base para a comparação do que fora planejado com os bens ou serviços produzidos. Ressaltam que este método precisaria ajustar-se

como apoio para elaboração do orçamento público, fornecendo os limites de gastos, não podendo ser aplicado para apuração dos custos.

Martins (2008) estima o custo ideal para prestação de serviços, comparando-o com o realizado, com uma metodologia parecida à elaboração do orçamento.

Machado e Holanda (2010) a elaboração do orçamento na administração pública atinge a formação do custo padrão, e este concedera a indagação da competência do gestor, por intermédio do confronto entre o que foi realmente gerado com o que foi orçado (padrão).

Para Crepaldi (2017) “a determinação do custo padrão é feito com base nos padrões reais de produção. Esse sistema é utilizado principalmente para manter o controle dos custos reais”.

Para melhor compreensão, segue abaixo as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio padrão:

VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none">- É praticamente o único adequado em empresas que produzem, sem série, centenas de artigos diferentes, especialmente se a matéria-prima for comum a todos eles;- Apuração de um custo real exigirá o controle de identificação da matéria-prima consumida em cada produto (tempo de fabricação por centro de custos e produtos);- Corresponde a um custo normal, permitindo a uma análise desde que possa extrair uma variação entre o custo-padrão (normal) e o custo real.	<ul style="list-style-type: none">- Imputar linearmente as variações a todos os produtos, quando as apropria em base percentual;- Todos os produtos sofrem uma carga percentual das variações, já que o sistema não permite identificar os produtos em cuja fabricação ocorreram deficiências de aproveitamento de materiais e ineficiência de mão de obra sem um esforço muito grande;- É possível uma comparação direta entre as despesas por natureza computada na elaboração do custo-padrão e aquelas efetivamente incorridas durante o período.

Quadro 1 – Vantagens e Desvantagens do Custo Padrão.

Fonte: adaptado de Crepaldi (2017).

Hansen e Mowen (2009) o custeio padrão tem suas vantagens sobre o custeio normal e o custeio real, que é a sua capacidade maior de controla. Os sistemas de custo padrão também fornecem informações imediatamente disponíveis sobre o custo unitário que pode ser usado para determinar decisões.

2.3.2 Custo Direto ou Variável

Segundo Machado (2002) a proposta de implantação foi direcionada para três áreas de conhecimento: orçamento público, gestão de custos e contabilidade governamental, assim ressaltando três pontos importantes: as classificações orçamentárias como base para a definição dos objetos de custos; o conceito de despesas orçamentárias liquidadas como elo entre a contabilidade governamental e o sistema de custos; e a aplicação do método de custeio direto para estabelecer o

relacionamento entre os objetos de custos e recursos consumidos.

Apresenta três argumentos que fundamentam a sua proposta, assim: 1) Não contém qualquer tipo de rateio, permitindo assim analisar o desempenho das políticas públicas e dos gestores com maior objetividade e sem as discussões a respeito dos custos gerais transferidos. Tornando assim o objetivo central do sistema integrado de custos; 2) Esse método estão relacionado no sistema de planejamento/orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que auxilia a implantação do sistema integrado de custos; e 3) Relação de custo-benefício da informação, embora difícil de ser quantificada, é claramente favorável ao método do custeio direto, visto que sua implantação pode ser feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento, já que aos gestores e funcionários esse método aparenta ser familiar.

Peter (2001) defini esse método como sendo aquele que aproopia aos produtos apenas os “custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto”.

Machado e Holanda (2010) conceitua que esse método de custeio aloca todos os custos fixos e variáveis diretamente a todos os objetos de custos sem qualquer tipo de rateio ou aproiação.

Para Crepaldi (2017) “o custeio variável, é um tipo de custeamento que considera custo de produção de um período apenas os custos variáveis incorrido, excluindo os custos fixos, os quais são tratados como despesas do período”.

Para melhor compreensão, segue abaixo as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio direto ou variável:

VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none"> - Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns; - Lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários. - Os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil. - É mais fácil para os gerentes industriais entender o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial. - O custeamento direto é totalmente integrado com o custo-padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custo. - Impede que aumentos de produção que não correspondam a aumento de vendas distorçam o resultado: como os custos fixos são abatidos diretamente do resultado no custeio variável, o aumento de produção desvinculado do aumento de vendas não provoca alteração no lucro líquido da empresa. - É uma ferramenta melhor para a tomada de decisões dos administradores. - O uso de custeio por absorção pode induzir a decisões errôneas sobre a produção. 	<ul style="list-style-type: none"> - A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período. - Na prática, a separação de custo fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos, semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio. - O custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa. - No caso de custos mistos (custos que têm uma parcela fixa e outra variável), nem sempre é possível separar objetivamente a parcela fixa da parcela variável. Embora existam técnicas estatísticas para efetuar tal divisão, muitas vezes ela é tão arbitrária quanto o rateio dos CIF no custeio por absorção. - O custeio variável não é aceito pela Auditoria Externa das empresas que têm capital aberto nem pela Legislação do Imposto de Renda. A razão disso é que o custeio variável fere os princípios de contabilidade, em especial os princípios de realização de receitas, de confrontação e da competência. Esses princípios estabelecem que os custos associados aos produtos só podem ser reconhecidos à medida em que estes são vendidos, já que somente quando reconhecida a receita é que devem ser deduzidos todos os sacrifícios necessários à sua obtenção. Como o custeio variável admite que todos os custos fixos sejam deduzidos do Resultado, mesmo que nem todos os produtos sejam vendidos, ele violaria tais princípios.

Quadro 2 – Vantagens e Desvantagens do Custeio Direto ou Variável.

Fonte: adaptado de Crepaldi (2017).

Mauss e Souza (2008) constatam que as vantagens ressaltam especialmente a aplicação das margens de contribuição como forma de avaliação do desempenho dos administradores. Com a finalidade de cada área se responsabilizar somente com seus custos, impedindo o regresso de ineficiências de outras áreas. Analisando as desvantagens, este método de custeio em curto prazo limita a análise de custos, não considera os custos indiretos, e em longo prazo podem levar qualquer empresa à falência se a margem de contribuição for insuficiente para sua geração e cobertura de lucro. Motivando assim a aplicação de outros métodos de custeio, como absorção ou ABC, pois utilizam os gastos indiretos sobre os objetos de custo, para assim possibilitar planejamentos e análises a longo prazo.

2.3.3 Custeio por Absorção

Para Martinez e Alves (2011) o custeio por absorção tem como principal objetivo a transferência dos custos dos centros de custos meio (administrativos) para os centros de custos finais, sendo o custo indireto o custo transferido. Assim, para ocorrer à transferência deve-se identificar os centros de custos finais e definir o critério de rateio.

Mauss e Souza (2008) esse custeio por absorção é utilizado pelos gestores que desejam determinar seus produtos/serviços tanto os custos diretos quanto os custos indiretos incorridos na sua produção, tendo em vista alcançar o custo total do objeto de custeio. O aproveitamento deste método causa a necessidade de realizar rateio dos custos indiretos aos produtos ou serviços custeados, o que gera certa arbitrariedade e subjetividade ao valor do custo final obtido.

Segundo Santos (2005) o custo por absorção é um instrumento gerencial de tomada de decisão que pode acarretar falhas em várias circunstâncias, por ter apenas um argumento básico referente aos rateios, que apesar de apresentarem lógicos, podem levar a alocações fraudulentas.

Para Crepaldi (2017) o método de custeio por absorção “consiste na apropriação de que todos os custos incorridos no período serão absorvidos pela produção realizada”.

Para melhor compreensão, segue abaixo as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio por absorção:

VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none">- Pode melhorar a utilização dos recursos, absorvendo todos os custos de produção, permitindo apuração do custo total de cada produto;- Está de acordo com os Princípios de Contabilidade e as leis tributárias;- Não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis;- Atende efetivamente à fixação de preços de venda mais reais;- Só é considerada custo a parcela dos materiais utilizados na produção.	<ul style="list-style-type: none">- Os custos são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, quase sempre existe grande grau de arbitrariedade;- O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; pior de tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto;- Os custos fixos existem independentes da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites).- Está no aspecto gerencial, já que todos os custos deverão se incorporar aos produtos, inclusive os fixos. Deve-se utilizar algum critério de rateio para alocação desses custos. Assim, mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, haverá certo grau de arbitrariedade na alocação de custos.

Quadro 3 – Vantagens e Desvantagens do Custeio por Absorção.

Fonte: adaptado de Crepaldi (2017).

Mauss e Souza (2008) observam que as vantagens deste método consegue ser implementado de forma mais simples, por possuir critérios e estruturas de implementação mais acessíveis do que em outros métodos mais sofisticados. Em contra partida, este método é o centro de muitas críticas, maior parte delas é por motivo básico por causa da utilização do rateio dos custos indiretos, demonstra que

isso pode adulterar informações de custo nos serviços, acrescentando de forma inadequada determinado custo em prejuízo da diminuição demais do outro, seria isso a transferência inadequada de custos.

2.3.4 Custeio por Atividade (ABC)

Para Luque et al (2008) o método de custeio ABC tem como fundamento a utilização dos direcionadores de custos, o que lhe permite atribuir e identificar os custos diretos e promover o rateio dos custos indiretos de forma mais objetiva, assim tornando esse método o mais recomendado para o setor público.

Segundo Nakagawa (2001) o custeio baseado em atividade “pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos e serviços”, esse método possibilita a análise do comportamento dos custos de cada atividade, estabelecendo relações entre elas e os recursos que consumiram.

Mauss e Souza (2008) definem que o objetivo deste método é gerar informações para a tomada de decisão da forma que fazem as organizações alcançar o mais elevado nível de competitividade, para isso busca identificar e relacionar os custos indiretos com estipulada atividades.

Hansen e Mowen (2001) destacam que as atividades pretende dividir a organização em atividades e custeá-las, para que posteriormente seja possível mensurar seu desempenho.

Para Crepaldi (2017) o foco do processo de custeio são as atividade. “Os custos são investigados, relacionando-se as atividades aos produtos, com base na demanda por tais atividades pelo produto durante o processo de produção”.

Para melhor compreensão, segue abaixo as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio por atividade (ABC):

VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none">- Proporciona melhor visualização dos fluxos de processos;- Identifica os produtos e clientes mais lucrativos;- Eliminam/reduzem atividades que não agregam aos produtos um valor percebido pelo cliente;- Melhoram significativamente sua base de informações para tomada de decisões;- Geram informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio de redução do rateio;- Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;- Pode ser empregado em diversos tipos de empresas.	<ul style="list-style-type: none">- Gastos elevados para implantação;- Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;- Leva em consideração muitos dados com informações de difícil extração;- Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;- Não é aceita pelo fisco, gerando a necessidade de possuir dois sistemas de custeio;- Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;- Necessidade de revisão constante;- Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;- Necessidade de formulação de procedimentos padrões

Quadro 4 – Vantagens e Desvantagens do Custeio por Atividade (ABC).

Fonte: adaptado de Crepaldi (2010).

Mauss e Souza (2008) observam que as vantagens deste método conseguem seguir de modo racional de custos, reconhecendo suas atividades geradoras, e recolhendo de cada centro de custo todos os custos que podem ser distribuídos a eles. E as desvantagens deste método é a sua complexidade de implantação e manutenção, um dos motivos é a utilização de *softwares* ineficientes e falta de conhecimento do método no sistema de custo.

2.4 Pesquisas Similares ou Correlatas

A pesquisa realizada por Martins e Rosa (2014) teve como objetivo verificar a contribuição dos métodos de custeio para o processo de tomada de decisão no Corpo de Bombeiro Militar do Maranhão. Os resultados encontrados constata que cada método testado tem sua contribuição, sendo que o método de custeio padrão deve ser utilizado para fins de planejamento, na elaboração do orçamento, e os métodos de custeio direto, absorção e ABC tem sua contribuição na apuração dos custos após a execução do orçamento, cada um com suas particularidades e níveis de detalhamento de informações. O autor apresenta o método de absorção como o mais adequado para a administração pública por sua capacidade de gerar informações que podem subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão.

O estudo de Carmo e Silva (2011) é verificar se o método de ABC é adequado para ser aplicado na mensuração dos custos educacionais no Colégio Militar do Rio de Janeiro. Tendo como resultado é adequado à aplicação de ABC para evidenciação dos custos das atividades educacionais, bem como subsidiar a avaliação da qualidade do gasto Público.

3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente seção abordar-se-á o enquadramento e objeto de intervenção.

3.1 Enquadramento

A metodologia agregada nesta pesquisa é o estudo analítico e descritivo que tem como sua principal finalidade esclarecer e desenvolver ideias, tendo como fonte de pesquisa a revisão bibliográfica e o estudo de caso.

Desta forma, o estudo de caso descritivo, inicia com a identificação e conhecimento das técnicas, atualmente, agregados a essa Organização Pública (PMSC), na gestão dos recursos financeiros disponibilizados, permitindo, assim, realizar um estudo aprofundado em uma circunstância real, destacando as características e especialidades da atividade desenvolvida.

Gil (2008) ressalta que a pesquisa descritiva tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Destacam aquelas que têm por objetivo estudar as características de um grupo, como por

exemplo, órgãos públicos, assim a característica desta pesquisa é buscar identificar alguns métodos de custeio para a tomada de decisão na administração pública.

Martins (2008) a pesquisa documental é fundamental para compreender melhor o caso e também para comprovar as evidências coletadas por outras fontes e outros instrumentos, proporcionando a credibilidade de dados e de resultados achados.

Para Flick (2009) a pesquisa qualitativa usa o texto como material empírico, tendo como noção a construção social das práticas estudadas, com objetivo no entendimento dos participantes, em suas práticas do dia a dia e em seu conhecimento cotidiano relacionado à questão em estudo.

Segundo Gil (2008) o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo, de modo a conceder o seu conhecimento detalhado e amplo, tarefa quase impossível diante de outros tipos de delimitações considerados.

A técnica de coleta de dados denominado é a pesquisa documental, acessando o site da Transparência do Estado de Santa Catarina (www.transparencia.sc.gov.br/despesa em março à junho de 2017) filtrando a pesquisa por Fundo de Melhoria da Polícia Militar, assim tendo acesso detalhadamente dos programas, categorias econômicas, os elementos e subelementos da unidade analisada.

Tabulando os dados na planilha de Excel permitindo inserir e montar contextos conforme a necessidade, de forma eficiente e comprehensível entendimento. A partir dos contextos são realizados os cálculos de custos e o resultado final é o custo unitário utilizado em cada ocorrência.

3.2 Caso da Polícia Militar de Santa Catarina (PMSC)

A Polícia Militar de Santa Catarina é uma Organização Militar e tem por missão proteger e servir a sociedade, percebendo assim o número total de ocorrências atendidas nos últimos três anos e sete meses foi de 2.869.464 (em 2014: 608.130; 2015: 796.666; 2016: 902.609; e ate julho de 2017: 562.059). Desde ocorrências de nível baixo, como som alto, até de nível grave, como disparo de arma de fogo.

Convém lembrar ainda que a PMSC possui 53% (média dos três anos analisados) do orçamento das despesas (ações) com segurança pública.

A escolha da PMSC para o estudo de caso deveu-se ao fato desta organização militar ter como atividade principal a prestação de serviços à população, e haver pouca pesquisa sobre o método de custo nesta área.

4 | DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1 Apresentação dos dados

A Tabela 1 demonstra a apuração dos custos da PMSC referente ao exercício dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017, mediante a utilização do método de custeio padrão.

Bens ofertados ou serviços prestados	VALORES LIQUIDADOS			
	2014	2015	2016	07/2017
Conservação e Segurança rodoviária	5.488.866,31	4.257.842,96	6.080.925,03	2.914.977,31
Santa Catarina Rural	28.370,28	148.944,01	-	-
Desenvolvimento Ambiental Sustentável	1.990.883,11	3.753.320,52	-	-
Modernização e Integração da Inteligência e Gestão do Conhecimento em Segurança Pública	-	41.475,00	-	-
Segurança Cidadã	-	-	278.150,00	25.949,00
De Olho no Crime	-	-	1.281.426.029,26	774.147.119,26
Suporte Institucional Integrado	-	-	67.747.519,11	35.531.304,39
Valorização do Servidor	-	-	1.065.579,92	1.078.541,27
Formação e Qualificação dos Profissionais da Segurança Pública	171.608,00	13.625,00	-	-
Reequipamento e Apoio Operacional da Segurança Pública	69.253.561,70	60.568.447,01	-	-
Santa Catarina Segura	10.932.218,28	8.489.081,64	-	-
Gestão de Pessoas	1.032.924.316,65	1.164.416.192,63	-	-
Gestão Administrativa	14.608.741,68	16.555.150,61	-	-
Custo Padrão	1.135.398.566,01	1.258.244.079,38	1.356.598.203,32	813.697.891,23
Total de Ocorrências	608.130	796.666	902.609	562.059
Custo Unitário	1867,03	1579,39	1502,97	1447,71

Tabela 1 – Apuração do Método de Custo Padrão da PMSC dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Conforme os dados da Tabela 1 referente aos três anos e sete meses (do ano 2017) analisados pode-se perceber uma realocação de programas de acordo com a mudança de comandante no setor orçamentário. No decorrer dos anos o custo unitário foi diminuindo gradativamente, mesmo com a pequena base que temos em relação a 2017 por ser de um curto período. Verificando a diferença entre os anos, diminuiu em 15,41% de 2014 para 2015, e em 4,84% de 2015 para 2016. Somando uma diminuição de 19,50% do primeiro (2014) para o último ano (2016). Analisando até Julho de 2017, houve uma diminuição em 3,68% de 2016 para 07/2017.

A Tabela 2 demonstra a apuração dos custos da PMSC referente ao exercício dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017, mediante a utilização do método de custeio direto.

Código	Grupo Natureza Despesa	VALORES LIQUIDADOS			
		2014	2015	2016	07/2017
31	Pessoal/ Encargos Sociais	966.352.078,63	1.028.536.925,09	1.060.339.765,28	635.244.793,72

33	Outras Despesas Correntes	163.840.007,93	223.952.405,23	292.923.429,43	178.118.872,57
	Custo Direto	1.130.192.086,56	1.252.489.330,32	1.353.263.194,71	813.363.666,29
	Total Ocorrência	608.130	796.666	902.609	562.059
	Custo Unitário	1858,47	1572,16	1499,28	1447,11

Tabela 2 – Apuração do Método de Custo Direto da PMSC dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

De acordo com os valores da Tabela 2 verificando a diferença do custo unitário entre os anos, diminuiu em 15,41% de 2014 para 2015, e em 4,64% de 2015 para 2016. Somando uma diminuição de 19,33% do primeiro (2014) para o último ano (2016). Analisando até Julho de 2017, houve uma diminuição em 3,48% de 2016 para 07/2017.

A Tabela 3 demonstra a apuração dos custos da PMSC referente ao exercício dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017, mediante a utilização do método de custeio ABC.

DESPESAS	VALORES LIQUIDADOS			
	2014	2015	2016	07/2017
Pessoal	820.195.001,65	847.765.694,99	850.156.328,70	502.123.167,99
Serviço Pessoa Física	521.509,55	409.700,81	355.737,63	207.899,60
Material de Consumo	35.153.470,30	28.170.449,19	29.478.424,94	15.366.722,58
Serviço Pessoa Jurídica	34.174.281,85	32.914.390,36	33.166.970,17	19.588.696,44
Diárias	9.578.299,29	7.219.397,87	6.319.460,49	5.856.075,50
Passagens	257.569,08	142.264,56	81.749,65	87.839,85
Despesas de Exercícios Anteriores	2.988.750,49	3.562.433,27	3.152.928,11	2.132.784,63
Indenização	0,00	63.161.690,77	124.378.387,58	74.846.906,08
Custo Total	902.868.882,21	983.346.021,82	1.047.089.987,27	620.210.092,67
Total Ocorrência	608.130	796.666	902.609	562.059
Custo Unitário	1.484,66	1.234,33	1.160,07	1.103,46

Tabela 3 – Apuração do Método de Custeio por Absorção da PMSC dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Segundo os dados da Tabela 3 pode-se perceber que no decorrer dos anos o custo unitário foi diminuindo gradativamente, em relação aos gastos com pessoal e encargos e despesas correntes, mas observando a ultima coluna que se refere até julho/2017 percebe-se que ficou próximo do valor unitário do ano de 2016, com 4,88% de diferença, conseguindo deduzir que no final do ano de 2017 haverá um aumento.

Verificando a diferença entre os anos, diminuiu em 16,86% de 2014 para 2015,

e em 6,02% de 2015 para 2016. Somando uma diminuição de 21,86% do primeiro (2014) para o último ano (2016). Analisando até Julho de 2017, houve uma diminuição em 4,88% de 2016 para 07/2017.

Ressalta-se que não foi reapresentando a Tabela 4. do método de custeio por ABC, pois ao valores bases são os mesmo da tabela 3 do método de custeio por absorção.

4.2 Analise dos dados

Os resultados encontrados mostram-se que mesmo que seus custos totais e seus bens e/ou serviços (ocorrências) vem aumentando gradativamente, o seu custo unitário por total de ocorrências anuais no Estado de Santa Catarina vem diminuindo, assim pode-se analisar o custo-benefício que vem apropriando a organização. Deparando com o método de custeio padrão no qual determina a quantidade de recursos que foi utilizado na produção de um determinado número de bens e/ou serviços proporcionando o reconhecimento dos custos totais e unitários.

O sistema de informação de custos no setor público, ao executar o processo de *accountability*, melhora a transparência, pois proporciona que o conjunto da sociedade compreenda com maior clareza a utilização dos recursos públicos. Assim, com o melhoramento desse processo é indispensavelmente levado ao avanço das ferramentas à disposição dos gestores dos recursos públicos, contribuindo com o processo de tomada de decisão.

A contabilidade pública vem passando por tempos de transformações conceituais e de posicionamento. Essas mudanças não ocorrem apenas com o objetivo de administrar o patrimônio público, mas também de ser um instrumento de trabalho do administrador, proporcionando informações que possa cada vez mais conceituar nas tomadas de decisões diante da sociedade.

No método de custeio direto aperfeiçoa os custos da organização de forma integrada, não mostrando os custos dos produtos de forma detalhada, auxiliando somente para a execução da disposição legal de apurar custos, considerando-se que não gera informações que ampare as tomadas de decisão por parte dos administradores.

O método de custeio por ABC tem função acessível na administração pública, e habilidade de gerar informações dos custos das atividades desenvolvidas, no entanto, ressaltou-se que os valores bases são os mesmo do método de custeio por absorção.

Desta forma, verifica-se que o melhor método de custeio para este órgão pública é o de absorção, pois identifica os custos de cada bem ou serviço produzido pela organização e tem o melhor custo-benefício, isto é, pouco custoso com relação aos demais e como é uma organização de grande porte necessita saber detalhadamente de onde vêm os determinados custos.

Referente a pesquisa de Martins e Rosa (2014) há em comum a perspectiva de entender o sistema de custos, apresentando os métodos de custeio que podem ser utilizados no órgão público, verificar a contribuição desses métodos para apoiar a

tomada de decisão e as suas principais diferenças para possível determinar o método mais favorável para estas organizações. Assim, concluindo que o método de custeio por absorção é mais adequado a ser aplicado nestas organizações.

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho determina circunstâncias que estão acontecendo no setor público e mostrar o método mais favorável para a implantação de sistemas de custos.

Apurando assim que cada método de custeio fornece uma determinada informação, como também suas vantagens e desvantagens, e permitindo a apuração dos seus custos tanto totais como unitários.

A presente pesquisa teve como questionamento “qual método de custeio é mais adequado para a contribuição no processo de tomada de decisão na Polícia Militar de Santa Catarina (PMSC)”, com a fundamentação teórica pesquisou-se as informações necessárias de cada método de custeio e na análise dos dados evidenciou-se a aderência da fundamentação.

Por meio das análises dos dados atendeu-se o objetivo deste trabalho, verificar o método de custeio mais adequado que contribua no processo de tomada de decisão na PMSC, a análise dos resultados indicou que o método de custeio por absorção é o mais adequado para tomada de decisão deste órgão público.

Algumas limitações neste trabalho foram às dificuldades em obter os dados da pesquisa, falta de correlação entre os setores e o acesso ao site para a busca dos dados, por ter possibilidade de encontrar apenas informações imensuráveis, e não ter literatura expressiva dos métodos de custos na área pública, então a pesquisa fez várias adaptações das organizações privadas.

Baseado neste trabalho, outros aspectos relacionados ao tema podem ser explorados em futuras pesquisas acadêmicas. Dentro do universo de estudos possíveis, recomenda-se se aprofundar em saber os custos unitários para as determinadas naturezas das ocorrências e realizar estudos com mais de um órgão por terem naturezas de recursos e atividades distintos, de forma que possa ser verificada qual a variedade no comportamento dos resultados conforme o método de custeio aplicado.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. São Paulo. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n.1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 15 abr. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 7. Ed. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Rep%C3%BCblica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Guia Rápido do SIC - Sistema de Informações de Custos do Governo Federal: Secretaria do Tesouro Nacional, 2017.

CARMO, Luis Paulo Faria; SILVA, Lino Martins. Custo Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). **Revista UNIABEU**, v. 4, n. 6, p. 161-181, 2011. Disponível em: <<http://www.uniabeu.edu.br/publica/index.php/RU/article/view/120/186>>. Acesso em: 28 mar. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: NBC TSP Estrutura Conceitual. Brasília: 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Gerencial Teoria e Prática**. 8.º ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FLICK, U. **Desenho da pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. Ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2001.

LUQUE, C. A.; CRUZ, H. N.; AMARAL, C. M.; BENDER, S.; SANTOS, P. M. dos. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n. 3, p. 309-331, jul./set. 2008.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo**: Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Tese de Doutorado. FEA/USP, 2002.

MARTINEZ, A. L.; ALVES FILHO, E. M. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. **Revista Administração FACES Journal**, v. 11, n.2, p. 79-99, abr./jun. 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MARTINS, Jose Augusto Sousa; ROSA, Fabricia Silva da. Gestão de Custos na Administração Pública: Um Estudo de Caso no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão. **ANAIISCBC**, 2014. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3787/3788>>. Acesso em: 28 mar. 2017.

MATIAS-PEREIRA, J. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA, e União Européia. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 1, p. 62-82, jan./fev. 2008.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de custos aplicado ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

NAKAGAWA, M. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

PLATT NETO, O. A. **Contabilidade Pública**: atualizada e focada. Livro didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 18. ed. (rev. e atual. - semestre 2017/2). Florianópolis: Edição do autor, 2017.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentado no Activitu Based Costing**: uma abordagem de controladoria estratégica. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 2001.

SANTOS, J. J. **Análise de custos**: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, Lino Martins da. Problemas para o Desenho e Implantação de um Sistema de Custos na Administração Pública, o método Activity Based Costing (ABC). In: **X Congresso Internacional de Custos**, 2007, Anais. 13 a 15 de junho. Lyon, França.

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: SISTEMA DE CUSTOS NO DNIT BASEADA NA MODELAGEM DO SAP R/3

Gabriel Jesus de Souza

UNEB

Salvador – Bahia

Kledison Coelho Leite

UNEB

Salvador – Bahia

do Sistema Integrado de Gestão Empresarial, de origem alemã, SAP R/3. A partir dessas considerações, este trabalho objetiva propor uma Estruturação do Sistema de Custos no Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), baseada na modelagem do SAP R/3, evidenciando três processos fundamentais: definição dos objetos de custos, hierarquização dos centros de custos e estabelecimento do critério de apropriação de gastos.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema de Custos. Objeto de Custos. Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público.

1 | INTRODUÇÃO

O recente processo de democratização no país e o desenvolvimento da administração pública aliado com o fenômeno globalização têm fortalecido as instituições de controle e aperfeiçoados os processos de avaliação das políticas públicas e de responsabilização permanente dos agentes públicos.

Dos constantes avanços da Administração Pública, destaca-se a visão moderna do *New Public Management* propondo o amadurecimento do modelo de gestão pública do país, em âmbitos governamental e organizacional, visando oferecer melhores

RESUMO: A maioria dos doutrinadores sustenta que o Sistema de Custos no setor público é importante pois permite, entre outros, a melhoria da qualidade do gasto no setor público e a aferição da eficiência dos gastos públicos. Por essas razões, a Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público vem ampliando seu espaço no ambiente democrático, provendo à Sociedade de informações que a permita avaliar: e a eficiência do uso dos recursos; a eficácia dos gestores na obtenção de suas metas; a efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas enfrentados pela sociedade. Quanto à metodologia, a natureza é de caráter descritivo e sua abordagem é qualitativa, assim para consecução dos objetivos do estudo, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e foram concatenados os conceitos e objetivos da Contabilidade de Custos a partir do embasamento doutrinário e legal vigente no país. Outrossim, foram analisados os pressupostos da Gestão de Custos, a partir da leitura das documentações de processo

resultados à Sociedade, por meio da satisfação das necessidades dos serviços públicos com padrões de qualidade.

Almeida, Rocha e Espinheira (2008) ressaltam que “a determinação dos custos é indispensável nas organizações públicas. Entretanto, mais do que medir, é preciso saber com que intuito se quer conhecer os custos e se os custos medidos atendem a tais objetivos”. Assim, a gestão de custos vem se tornado imprescindível no atendimento a crescente demanda da sociedade civil.

Os objetivos da implantação de um sistema de custos no setor público, dentre outros, são: aferir a eficiência do gasto público, servir de instrumento de gestão dos serviços prestados (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005) e propiciar comparações entre os custos de atividades e serviços prestados pelas entidades públicas diversas.

A partir dessas considerações, este presente estudo tem como objetivo propor uma estruturação do Sistema de Custos no Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), baseada na modelagem do Sistema de Integrado de Gestão Empresarial, de origem alemã, SAP R/3, evidenciando três processos fundamentais na estruturação de um sistema de custos: definição dos objetos de custos, hierarquização dos centros de custos e estabelecimento do critério de apropriação de gastos.

Nesse sentido, o artigo está dividido em sete seções, com esta introdução. A segunda seção tem como escopo sustentar os conceitos da Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público. Na terceira, é explanada a metodologia empregada na elaboração da obra. Já na quarta seção, o DNIT é contextualizado como entidade da Administração Pública. Na quinta, o autor aborda as definições sobre sistema integrado de gestão empresarial do qual o SAP R/3 faz parte. Na sexta seção é apresentada a proposta de estruturação do Sistema de Custos no DNIT, com definição dos objetos de custos, hierarquização dos centros de custos, estabelecimento dos critérios de apropriação de gastos, incluindo os repasses de gastos entre os objetos. Finalmente na sétima seção são apresentadas as considerações finais.

2 | REFERENCIAL TEÓRICO

Inicialmente, o objetivo da Contabilidade de Custos era avaliar os estoques no processo produtivo das indústrias, bem como definição do preço do produto. “Com o aproveitamento em outros campos que o não o industrial a Contabilidade de Custos delineou seus objetivos para a área de controle e tomada de decisão” (MARTINS, 2003, p.15).

Segundo o mestre Martins (2003, p.16),

[...]a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais

recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão.

A Contabilidade de Custos centra-se “no estudo da composição e no cálculo dos custos. Além disso, observa o resultado dos centros ou dos agentes do processo produtivo”. (DUBOIS, 2008). Ainda no que diz respeito à função da Contabilidade de Custos, o ilustre e emérito professor Eliseu Martins (2003, p.15) reforça que “a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”.

No setor público, para a correta identificação do que se refere efetivamente a custo no período, utiliza-se no processo de contabilização dos gastos governamentais, a despesa liquidada, atendendo ao objetivo principal da Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público que é apurar o custo dos serviços públicos prestados no período (MACHADO, HOLANDA, 2010).

Deste modo, o sistema de informação de custo no setor público deve prover informações que permitam avaliar: “a eficiência do uso dos recursos; a eficácia dos gestores na obtenção de suas metas; e a efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas apresentados pela sociedade” (MACHADO, HOLANDA, 2010).

No contexto legal, a Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público teve seu grande marco na Lei 4.320/64, que estabeleceu que:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais [...]. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos [...]. (Art. 85 e 99).

A Lei Complementar nº 101, e 4 de maio de 2000 ([LRF](#)), em seu art. 50, obrigou a Administração Pública a manter “sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) afirmam que os custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços. As NBCASP também estabelecem a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, assegurando que

[...] o Sistema de Informação de Custos do Setor Público deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado.

Já o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MBCASP) 2017, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, conceitua despesa orçamentária pública como: “conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o

funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade”. O MBCASP (2017) detalha que a estrutura do código da conta contábil do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) é identificada por códigos com 7 níveis de desdobramento, composto por 9 dígitos. Ademais, dentro da Natureza da Informação Controle, o MBCASP 2017 estabelece que os registros contábeis relativos a “custos” devem ser realizados nos itens 7.8 (Custos) e 8.8 (Apuração de Custos).

3 | METODOLOGIA

Trata-se de um estudo de natureza descritiva. Para Cervo e Bervian (2002) apud Sothe, Kreuzberg e Scarpin (2012) “este tipo de estudo tem por objetivo procurar descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que os fenômenos ocorrem em sua relação com outros”. Quanto à abordagem do estudo, o presente trabalho caracteriza-se como qualitativo. Para Richardson (1989) apud Sothe, Kreuzberg e Scarpin (2012), “o estudo qualitativo tem por objetivo descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos de grupos sociais”.

Neste intuito para consecução do objetivo deste artigo, realizou-se uma pesquisa bibliográfica e foram concatenados os diversos conceitos, definições e objetivos da Contabilidade de Custos, tanto no âmbito privado quanto no público, a partir do embasamento doutrinário e legal vigente no país. Outrossim, foram analisados os pressupostos da Gestão de Custos do Sistema SAP R/3, a partir dos exames detalhados das documentações dos processos.

4 | DEPARTAMENTO NACIONAL DE INFRAESTRUTURA DE TRANSPORTES

O Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) é uma autarquia federal vinculada ao Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil criada pela lei 10.233, de 5 de junho de 2001. A sede do DNIT é em Brasília, no Distrito Federal. Atualmente, possui 25 Unidades Administrativas Regionais – as Superintendências e 8 Administrações Hidroviárias.

A autarquia tem por objetivo “implementar a política de infraestrutura do Sistema Federal de Viação, compreendendo sua operação, manutenção, restauração ou reposição, adequação de capacidade e ampliação mediante construção de novas vias e terminais”, conforme Lei 10.233/2001. Diante dessas atribuições, o órgão é gestor e executor, sob a jurisdição do Ministério dos Transportes, das vias navegáveis, ferrovias e rodovias federais, instalações de vias de transbordo e de interface intermodal e instalações portuárias fluviais e lacustres (BRASIL, 2016).

5 | SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO EMPRESARIAL – SAP R/3

O SAP R/3 é um sistema integrado de gestão empresarial, de origem alemã. Definido “como um sistema composto por um conjunto de módulos aplicacionais, integradas iterativamente”, abrangente e complexo, podendo “tratar atividades desde a cadeia produtiva até relacionamentos com clientes”, ou seja, toda cadeia de valor (MACHADO, KALDEICH, 2000). Trata-se, portanto, de um sistema ERP, capaz de oferecer suporte a empresas de todos os portes em todos os setores produtivos.

Segundo apud Leonardo Davenport (2002) apud Junior e Ferreira (2006), “O R/3 da SAP mantém todos os sistemas unidos e é a espinha dorsal do sistema geral”. Junior e Ferreira (2006) apontam ainda que “o R/3 é um sistema complexo decorrente do fato de que ele considera como processo de negócio a totalidade da cadeia funcional envolvida no desenvolvimento do mesmo”.

O sistema de gestão SAP R/3 é referência mundial no tratamento e gestão de custos. Sua expertise se encontra principalmente na integração entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade de Custos, “além do processo de tratamento dos dados contábeis-financeiros, destacam-se os procedimentos adotados direcionados a cálculo de custos e margens de lucro de produtos” (MACHADO, KALDEICH, 2000).

6 | ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO DNIT

Segundo descrevem as NBCASP, “objeto de custo ou coletor de custo é a unidade foco que se deseja mensurar e avaliar custos”. Este elemento tem como objetivo principal identificar a origem do custo, podendo ser uma unidade organizacional, um produto, atividade ou até um programa. Nesse estudo, baseado na modelagem do Sistema R/3, definir-se-á como objeto de custo: o centro de custo, a ordem e o projeto.

O Centro de Custos é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos, não sendo necessariamente uma unidade administrativa (MARTINS, 2003, p. 45). Martins (2003) ainda acrescenta que o centro de custos deve ter três características, ter uma estrutura de custos homogênea; estar concentrado num único local; e oferecer condições de coleta de dados de custos. O centro de custo em sua estrutura de formação identifica o responsável (quem), a atividade (em que) e a unidade (onde) do gasto.

As Ordens são objetos de custos responsáveis pela apropriação de gastos vinculados a determinados eventos temporários (feiras e exposições, patrocínio, comunicação institucional, viagens, treinamentos, publicidade, etc.) relacionados às atividades operacionais e não operacionais. As ordens são utilizadas somente quando a utilização de centros de custos não for eficiente.

Segundo o Manual Técnico do Orçamento (MTO) (2017), projeto é o “Instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um *programa*, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que

concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo". Os projetos são geralmente parte dos processos internos de uma empresa, os objetivos do projeto devem ser descritos e as atividades do projeto devem ser estruturadas.

Já a proposta de hierarquia padronizada consiste em representar graficamente a estrutura organizacional do DNIT na visão de custos, identificando todas as suas diretorias, coordenações, chefias, serviços, núcleos, divisões e seções, além de suas unidades locais com suas respectivas atividades. No R/3, os códigos de centros de custos são compostos de 10 posições, devendo obedecer a seguinte descrição:

ESTRUTURA DO CÓDIGO DO CENTRO DE CUSTO		
1°	Xxxxxxxxxx	Identifica o Tipo de Órgão
2° e 3°	xXXxxxxxxxx	Associada a 1° posição a Unidades Administrativas Regionais, Diretorias, Administrações Hidroviárias e. Unidades dos Órgãos
4°	xxXXxxxxxxxx	Sequencial: pode apresentar uma Coordenação ou níveis mais baixos
5° à 7°	xxxxxXXxxx	Identifica a atividade desempenhados pelo Serviço ou Coordenação.
8° à 10°	xxxxxxXXX	Identifica unidade operacional (local físico onde o gasto é realizado).

Tabela 1 – Estrutura do Código de Centro de Custos

Fonte: Elaboração do autor

A primeira posição dos centros de custo identifica o tipo do Órgão, de acordo com o Regimento Interno do DNIT há 7 órgãos administrativos (Diretoria Geral, Órgãos de Assistência Direta ao Diretor Geral, Órgãos Seccionais, Órgão Executivo, Órgão Superior de Deliberação, Órgãos Específicos Singulares e Órgãos Descentralizados) dentro da estrutura organizacional da Autarquia.

As 2^a e 3^a posições dos centros de custos identificam as Unidades Administrativas Regionais (Superintendências), Diretorias, Administrações Hidroviárias e Unidades dos Órgãos Seccionais, de Assistência e de Deliberação. Para fins deste estudo, na atribuição da 2^a e 3^a posição de determinadas Unidades, Diretorias e Administrações Hidroviárias, utilizou-se como regra os dois últimos códigos da Unidade Gestora, para os existentes, no demais casos ocorreu uma abreviação da descrição das Unidades, conforme tabela 2 abaixo:

2° e 3° POSIÇÕES CC	UNIDADE GESTORA	DESCRIÇÃO DAS UNIDADES, DIRETORIAS E ADM. HIDROVIÁRIAS
99	TRANSITORIA	ALOCAÇÕES TRANSITÓRIAS
03	393003	DEPART.NAC.INFRA ESTRUTURA TRANSPORTES.
04	393004	DIRETORIA DE ADMINISTRACAO E FINANCAS
05	393005	DIRETORIA DE PLANEJAMENTO E PESQUISA
06	393006	DIRETORIA DE INFRA-ESTRUTURA TERRESTRE
07	393007	DIRETORIA DE INFRA-ESTRUTURA AQUAVIARIA

08	393008	DIRETORIA EXECUTIVA
21	390021	DIRETORIA DE INFRA-ESTRUTURA FERROVIARIA
74	390074	ADM. DAS HIDROVIAS SAO FRANCISCO
75	390075	AHSUL - ADM.HIDROVIARIA DO SUL - DNIT
76	390076	ADMINISTRACAO DA HIDROVIA DO PARANA - DNIT
77	390077	ADM. DAS HIDROVIAS DA AMAZONIA OCIDENTAL DNIT
78	390078	ADM.DAS HIDROVIAS DO TOCANTINS E ARAGUAIA
79	390079	ADMINISTRACAO DA HIDROVIA DO PARAGUAI
80	390080	ADM.DAS HIDROVIAS DA AMAZONIA ORIENTAL
70	390070	SUPERINTENDENCIA REG.NO ESTADO RR - DNIT
71	390071	SUPERINTENDENCIA RG. NO ESTADO AP - DNIT
09	393009	SUPERINTEND. REG. NOS ESTADOS AM/RR - DNIT
10	393010	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO MS - DNIT
11	393011	SUPERINTEND.REG. NOS ESTADOS GO/DF - DNIT
12	393012	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO RS - DNIT
13	393013	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO SC - DNIT
14	393014	SUPERINTEND. REG. NOS ESTADOS RO/AC - DNIT
15	393015	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO SE - DNIT
16	393016	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO PA - DNIT
17	393017	SUPERINTEN DENCIA REG. NO ESTADO PB - DNIT
18	393018	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO ES - DNIT
19	393019	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO RJ - DNIT
20	393020	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO MT - DNIT
21	393021	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO RN - DNIT
22	393022	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO PI - DNIT
23	393023	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO TO - DNIT
24	393024	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO CE - DNIT
25	393025	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO SP - DNIT
26	393026	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO AL - DNIT
27	393027	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO BA - DNIT
28	393028	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO PR - DNIT
CA	CONSELHO-CA	CONSELHO ADMINISTRATIVO
AI	AUDIN	AUDITORIA INTERNA
CE	CORREGEDORIA	CORREGEDORIA
GA	GABINETE	GABINETE
PE	PROCURADORIA	PROCURADORIA ESPECIALIZADA JURIDICO
OG	OUV. GERAL	OUVIDORIA GERAL

Tabela 2 – Unidades, Diretorias e Adm. Hidroviárias

Fonte: Elaboração do autor

A 4^a posição do centro de custos representa em sequencial o nível da Coordenação associado às Unidades do DNIT.

O código de atividade de centro de custo tem como objetivo identificar o conjunto de atividades onde os recursos são consumidos. Dessa forma, as atividades alinhadas à Gestão do Processo, tais como (Apoio Administrativo, Manutenção, Operações, Contratos, Contabilidade, Planejamento e Pesquisa, Recursos Logísticos e Gestão de Pessoas) são apresentadas nas 5^a a 7^a posições.

Tratando-se do código da estrutura, este tem como objetivo identificar onde os recursos são consumidos. Dentre os tipos, há Coordenação, Serviço, Núcleo, Seção, Coordenação Geral, Divisão ou Diretoria (BRASIL, 2016), neste caso a primeira letra identifica em que tipo de estrutura organizacional será alocado o custo, correspondendo a 8^a à 10^a posição do centro de custo.

Exemplificando, a figura 1 abaixo retrata, a partir dos pressupostos acima descritos e a modelagem da estrutura do código de centro de custos, a proposta de hierarquia de centro de custos aplicada em uma Superintendência Regional do DNIT:

HIERARQUIA PADRÃO DE CENTRO DE CUSTOS	
DETALHE DO AGRUPAMENTO DE CENTRO DE CUSTOS	DENOMINAÇÃO
DNIT	Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes
S270000000	2. Superintendências Regionais Tipo B:
S271ADMIN00	2.1 Núcleo de Apoio Administrativo;
S272PFEN00	2.2 Núcleo da Procuradoria Federal Especializada;
S273CLIS00	2.3 Serviço de Cadastro e Licitações;
S274ADMC00	2.4 Coordenação de Administração e Finanças:
S274COFS00	2.4.1 Serviço de Contabilidade e Finanças;
S274GPSS00	2.4.2 Serviço de Gestão de Pessoas;
S274SL0S00	2.4.3 Serviço de Recursos Logísticos e Informática;
S274RLIE00	2.4.3.1 Seção de Informática;
S275ENGC00	2.5 Coordenação de Engenharia;
S275CONS00	2.5.1 Serviço de Construção;
S275MANS00	2.5.2 Serviço de Manutenção;
S275PPES00	2.5.3 Serviço de Planejamento e Pesquisa;
S275OPES00	2.5.4 Serviço de Operações;
S276ULSS00	2.6 Serviços das Unidades Locais

Figura 1 – Hierarquia Padrão de Centro de Custos no DNIT

Fonte: Elaboração do autor

Caso ocorram alterações na estrutura organizacional, modifica-se a hierarquia padronizada, inserindo novos centros de custos ou, ainda, alterando-se a posição relativa dos objetos na hierarquia, além disso é possível excluir centros de custos, de modo que seja sempre associado a estrutura organizacional.

Ao longo do mês são efetuados vários lançamentos nos objetos de custos. No Poder Executivo Federal, esses lançamentos são originários do registro de diferentes sistemas estruturantes (SIAPE, SIAFI, SIOP, SIORG, SCDP), dentre os quais citamos os pagamentos de despesas e suporte de planejamento e orçamento.

Para fins deste estudo de acordo com a metodologia SAP R/3, sempre que houver lançamento contábil (classe 3) nas Contas Patrimoniais, para a devida apuração dos

custos, deve haver - visando a devida apuração dos custos - uma reconciliação dos lançamentos nas Contas de Custos (classes 7 e 8), conforme tabela 8 abaixo, gravando, entre outros, os seguintes dados: Objeto de Custos, Conta Contábil e Montante.

Os gastos apropriados primariamente em um coletor podem ser alocados para outro pelo uso de uma das funcionalidades de repasse de gastos que serão descritas nesse estudo, conforme metodologia SAP R/3. Durante a apropriação de custos, alguns ou todos os custos incorridos em um objeto são alocados a um ou mais receptores. No repasse de gastos é gerado automaticamente lançamentos de contrapartida para creditar o objeto emissor. Já os lançamentos a débito atribuídos a um objeto emissor permanecem como estão mesmo depois da apropriação de custos para um receptor (e podem, portanto, ser exibidos). Os custos apropriados são atualizados no objeto receptor correspondente e exibidos no sistema de relatórios.

Os repasses de gastos com o uso de qualquer uma das funcionalidades geram lançamentos contábeis que gravam, entre outros: o Objeto de Custo Emissor; o Objeto de Custo Receptor; a Conta Contábil (7º Nível - Subitem); e o Montante.

Para fins de Estruturação do Sistema de Custos neste estudo, o 3º nível (Subgrupo) e o 4º nível (título) das contas na classe 7.8 e 8.8, devem corresponder exatamente aos mesmos registros contábeis ocorridos no 2º nível da Classe 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas), sendo que os lançamentos devem ser fechados dentro das classes preservando assim a integridade do PCASP. O que ocorre simplesmente é uma reconciliação dos lançamentos de débito ocorridos na Conta Patrimonial de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), conforme tabela 3 abaixo:

Natureza do Gasto	Contas Patrimoniais	Contas de Controle	Contas de Controle
Descrição	VPD	Reconciliação	Reconciliação
PESSOAL	3.1.X.x.x.xx.xx	7.8.1.X.x.xx.xx	8.8.1.X.x.xx.xx
USO DE BENS, SERV. E CONS. DE CAPITAL FIXO	3.3.X.x.x.xx.xx	7.8.3.X.x.xx.xx	8.8.3.X.x.xx.xx
ENC. FINANCIEROS	3.4.X.x.x.xx.xx	7.8.4.X.x.xx.xx	8.8.4.X.x.xx.xx
DESV. E PERDA DE ATIVOS E INC. DE PASSIVOS	3.6.X.x.x.xx.xx	7.8.6.X.x.xx.xx	8.8.6.X.x.xx.xx
TRIBUTÁRIAS	3.7.X.x.x.xx.xx	7.8.7.X.x.xx.xx	8.8.7.X.x.xx.xx

Tabela 3 –Reconciliação das Contas Patrimoniais e Contas de Custos

Fonte: Elaboração do autor

Os repasses de gastos são registrados no 7º nível (Subitem) da conta contábil (dois últimos dígitos das contas) e podem ocorrer em dois momentos distintos, durante o mês e no final do mês (ciclos de rateio, liquidações, apontamento de atividades). Os objetos de custos emissores recebem gastos de diversas contas do Sistema de Custos (Natureza Controle), vindos diretamente dos lançamentos contábeis ou repassados por outros objetos de custos. De forma a obedecer às regras de integridade relativas

ao PCASP, a lógica utilizada para efetuar o repasse de custos entre os objetos deve ser através de lançamentos verticais:

PESSOAL	CONTAS DE CUSTOS EMISSORAS	8.8.1.x.x.xx.01
	CONTAS DE CUSTOS RECEPTORAS	8.8.1.x.x.xx.02
USO DE BENS, SERV. E CONS. CAPITAL	CONTAS DE CUSTOS EMISSORAS	8.8.3.x.x.xx.01
	CONTAS DE CUSTOS RECEPTORAS	8.8.3.x.x.xx.02
ENCARGOS FINANCEIROS	CONTAS DE CUSTOS EMISSORAS	8.8.4.x.x.xx.01
	CONTAS DE CUSTOS RECEPTORAS	8.8.4.x.x.xx.02
DESV. ATIVOS E INC.DE PASSIVOS	CONTAS DE CUSTOS EMISSORAS	8.8.6.x.x.xx.01
	CONTAS DE CUSTOS RECEPTORAS	8.8.6.x.x.xx.02
TRIBUTÁRIAS	CONTAS DE CUSTOS EMISSORAS	8.8.7.x.x.xx.01
	CONTAS DE CUSTOS RECEPTORAS	8.8.7.x.x.xx.02

Tabela 4 – Repasse de Gastos com Lançamentos Verticais nas Contas de Custos

Fonte: Elaboração do autor

Tendo em vista que na classe 8 (Natureza das Informações de Controle) o 5º nível (subtítulo) da conta contábil não é utilizado para fins de consolidação das Contas Públicas no Balanço do Setor Público Nacional (MBCASP, 2017), este nível pode ser utilizado para identificar a funcionalidade de os repasses de gastos, que podem ser três de acordo a metodologia SAP-ERP: Rateio, Liquidação e Apontamento de Atividades.

O “Rateio” é a primeira funcionalidade de repasse de gastos. Nesta funcionalidade o objeto emissor é sempre um Centro de Custos e os receptores podem ser Centros de Custos, Ordens ou Projetos”. Por definição, somente alguns específicos tipos centros os quais repassam gastos por rateio. Os repasses de gastos por rateio são efetuados com base em percentuais predefinidos, que por sua vez foram estabelecidos com base em índices estatísticos, isto é, por unidades de medidas físicas mensuráveis, tais como número de servidores, quantidade de máquinas, volume de serviços prestados, pode ser também baseado no volume de demandas (SAP, 2017).

O processo de repasse de gastos por rateio no SAP-ERP é viabilizado por ciclos de rateio previamente cadastrados. As regras de rateio são definidas nos Ciclos de Rateio. O ciclo de rateio é processado ao final de cada período contábil, possibilitando assim a correta alocação dos gastos e custeio dos serviços ou objetos finais. Na execução dos ciclos de rateios reais os saldos dos centros de custo emissores são zerados por lançamentos contábeis que transferem seus saldos para os coletores de gastos receptores definidos no ciclo de rateio (SAP, 2017).

A segunda funcionalidade de repasse de gastos é a “Liquidação”. Esta é específica para ordens e projetos. Para ocorrer o processo mensalmente de liquidação da ordem ou projeto, o objeto de custo deve ser configurado com a norma de apropriação de custos. Na norma é atribuída “onde” e “como” os custos devem ser apropriados (SAP,

2017). No modelo SAP (2017), as ordens podem liquidar para outros objetos de custos (projetos, centros de custos ou ordens) ou para um Programa de Trabalho. Ao final de cada período os gastos são alocados para um ou mais de um objeto através do processo de repasse: liquidação. Já os projetos são liquidados para um receptor ou mais receptores, previamente cadastrados de acordo com a norma de apropriação.

E por fim, a “Alocação de Atividades” é outra funcionalidade de repasse de gastos de um centro de custos para outros objetos de custos, porém esse repasse de gastos é feito com base no volume de unidades físicas de medição (SAP, 2017). Geralmente essa funcionalidade é utilizada nas áreas de manutenção, pesquisa e desenvolvimento, pois são áreas que prestam serviços/atividades mensurados por uma unidade física quantificável. Sendo utilizado por áreas que necessitam apontar e controlar por cada mão-de-obra as horas trabalhadas nos projetos e nas ordens. Somente determinados centros de custos previamente cadastrados podem apontar atividades.

Quando um centro de custo fornece atividades para outros centros, ordens ou projeto, significa que seus recursos estão sendo utilizados. Os custos desses recursos precisam ser alocados no objeto receptor da atividade e os tipos de atividade servem como fatores de rastreabilidade ou bases de referência para essa alocação (SAP, 2017).

7 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo apresentou uma proposta de estruturação do Sistema de Custos no DNIT. Utilizando-se da metodologia de alocação dos custos do Sistema de Gestão Empresarial SAP R/3, o presente trabalho adotou três processos como estágios iniciais na estruturação: definição dos objetos de custos, hierarquização padronizada dos centros de custos e estabelecimento do critério de apropriação de gastos, incluindo os repasses de gastos entre os objetos de custos.

O artigo não pretendeu esgotar a abordagem sobre os processos de estruturação de Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público. Além dos três processos evidenciados aqui neste estudo, há diversos outros aspectos a serem abordados de acordo com os diversos autores brasileiros e estrangeiros que tratam sobre este assunto. Finalmente, uma das prováveis contribuições deste estudo é fomentar discussões sobre a mais adequada metodologia de apropriação de gastos nas entidades do Setor Público, incluindo a definição da política de critérios de repasse de gastos entre estas entidades. Destarte, a mensuração do custo com a devida alocação de gasto é pressuposto básico para uma informação de custo relevante e útil.

REFERENCIAS

ALMEIDA, R. A. S. de; ROCHA, C. P. da; ESPINHEIRA, L. M. de J. **ABC no Setor Governamental:**

Um Estudo de Caso no Município de Aramari, Bahia. 2008. Disponível em: www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/248.pdf. Acesso em: 10 jan. 2017.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. **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: 10 jan. 2017

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 10 jan. 2017

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/Brasília: Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf. Acesso em: 10 jan. 2017

_____. Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Diário Oficial da União. Brasília, 7 de fevereiro de 2001. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em: 10 jan. 2017

_____. Lei 10.233, de 5 de junho de 2001. **Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes, e dá outras providências**. Diário Oficial da União. Brasília, 6 de junho de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm. Acesso em: 10 jan. 2017

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 7. ed. Brasília. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASPA+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em: 10 jan. 2017

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento MTO**. ed. 2017. Brasília, 2016. Disponível em: Acesso em: 10 jan. 2017

_____. Ministério do Transportes. Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes. (2016). **Regimento Interno**. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.dnit.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno-2016-dnit.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2017

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos, abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. 3a ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNIOR, R. da S. B.; FERREIRA, L. N. **Avaliação de um sistema ERP-SAP R/3 como instrumento para gestão financeira na área de contas a pagar em uma empresa de Telecomunicações**. (Trabalho Acadêmico/2006), Brasília, DF, Universidade Católica de Brasília. Disponível em: http://www.ifba.edu.br/professores/antoniocarlos/index_arquivos/sigsapr3.pdf. Acesso em: 10 jan. 2017

MACHADO, A. B.; KALDEICH, C. **Sistemas integrados de gestão empresarial: enfoque contábil-financeiro sobre o sistema SAP R/3**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/3086/3086>. Acesso em: 10 jan. 2017

MACHADO, N.; HOLANDA, Victor B. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública,

Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2017

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SAP. **Cost Objects**. Disponível em: http://help.sap.com/erp2005_ehp_07/helpdata/en/92/27fe522b03de39e1000000a441470/content.htm?frameset=/en/5f/6b4453baeda548e1000000a423f68/frameset.htm¤t_toc=/en/21/ccd8530439414de1000000a174cb4/plain.htm&node_id=8. Acesso em 10.01.2017

SLOMSKI, V.; REIS, L. G.; RIBEIRO, P. A. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005. Florianópolis. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/1942/1942>. Acesso em 10.01.2017

SOTHE, A.; KREBERG, F.; SCARPIN, J. E. **Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo nº 12 do IFAC**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO, 2012, Salvador. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/.../2012_EnAPG416.pdf. Acesso em 10.01.2017

SOUZA, C. A. **Sistemas Integrados de Gestão Empresarial – Estudos de Casos de Implementação de Sistemas ERP**. Dissertação (Mestrado). FEA/USP. 2000. São Paulo. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12133/tde-19012002-123639/pt-br.php>. Acesso em 10.01.2017

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE SOCIAL E DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO FUNDO NACIONAL DE HABITAÇÃO DE INTERESSE SOCIAL: UM PANORAMA DA SITUAÇÃO ATUAL NAS REGIÕES DO BRASIL

Artur Angelo Ramos Lamenha

Universidade Federal de Alagoas / Universidad
Nacional de Misiones
Maceió-AL

Silene Mayara Nunes da Silva

Universidade Federal de Alagoas
Maceió-AL

Alan Barbosa Costa

Instituto Federal de Alagoas
Maceió-AL

(FNHIS). Realiza-se neste trabalho um controle social dos recursos previstos e executados do orçamento geral da União no âmbito do FNHIS, de forma a levantar dados acerca da previsão orçamentária ao longo dos exercícios financeiros, da respectiva execução e quais ações estão sendo executadas, além de entender o porquê de possíveis não utilizações dos recursos previstos. Conceitos de administração e de contabilidade pública são apresentados a fim de subsidiar as análises. Os dados são obtidos através dos valores apresentados nas leis orçamentárias anuais – LOAs – dos anos de 2014 a 2017 para o órgão orçamentário 56902, que representa o FNHIS, juntamente com os dados apresentados no Portal da Transparência do Governo Federal e com os relatórios de gestão fiscal entregues ao Tribunal de Contas da União - TCU.

PALAVRAS CHAVE: Habitação, FNHIS, Controle Orçamentário.

ABSTRACT: In modern societies, public budgets serve as planning tools, allowing society and competent authorities to know what the intentions of government spending are, in order to allow their approval prior to implementation. Moreover, they serve as an instrument of technical, political and social control. Public administration has a duty to provide better conditions for all, whether in the

RESUMO: Nas sociedades modernas, os orçamentos públicos servem como instrumento de planejamento, permitindo à sociedade e aos poderes competentes saberem quais as intenções de gastos do governo, a fim de permitir sua aprovação previamente à execução. Além do mais, servem como instrumento de controle técnico, político e social. A administração pública tem o dever de proporcionar melhores condições a todos, seja na forma de serviços públicos, mecanismos de transferência de renda e investimentos. Assim, o governo federal assume a obrigação de implementar ações no âmbito do Sistema Nacional de Habitação Social (SNHIS), através do ministério das cidades, órgão central do sistema. Anualmente, são consignadas dotações na lei orçamentária para financiar tal sistema, por meio do Fundo Nacional de Habitação de Interesse Social

form of public services, income transfer mechanisms or investments. Thus, the federal government assumes the obligation to implement actions under the National Social Housing System (SNHIS), through the ministry of cities, the central body of the system. Annually, appropriations are appropriated in the budget law to finance such a system, through the National Social Interest Housing Fund (FNHIS). A social control of the resources foreseen and executed in the general budget of the Union within the scope of the FNHIS is carried out in this work, in order to collect data about the budget forecast throughout the financial years, their execution and what actions are being executed, besides understand why there are possible non-uses of the expected resources. Concepts of administration and public accounting are presented in order to subsidize the analyzes. The data are obtained through the values presented in the annual budget laws - LOAs - from 2014 to 2017 for budget agency 56902, which represents the FNHIS, together with the data presented in the Federal Government Transparency Portal and the management reports issued to the Federal Audit Court - TCU.

KEYWORDS: Housing, FNHIS, Budget Control.

1 | INTRODUÇÃO

Com a revolução industrial, e a consequente mecanização agrícola, deu-se o processo de êxodo rural. No Brasil, a busca por qualidade de vida e melhores empregos levou os trabalhadores rurais aos centros urbanos, entretanto estes não estavam preparados nem foram projetados para um crescimento tão intenso. Além disso, não havia políticas habitacionais que impedissem a formação de áreas urbanas irregulares e ilegais, o que resultou na criação de subempregos, na marginalização de uma parcela da sociedade, e, por fim, originaram-se as favelas.

Em um país em desenvolvimento como o Brasil, problemas habitacionais não são poucos nem irrelevantes e o crescimento urbano intensivo ao longo do século tem provocado profundas mudanças territoriais, econômicas e sociais. A ascendente urbanização também proporcionou maior crescimento econômico, todavia, junto a ele, um processo de exclusão social e de segregação territorial.

Conforme o Censo Demográfico 2010, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, IBGE, o Brasil tinha cerca de 11,4 milhões pessoas vivendo em aglomerados subnormais, que são conjuntos de no mínimo de 51 unidades habitacionais, sejam barracos ou casas, contuídos em propriedades irregulares e fora dos padrões vigentes de urbanização. Ainda, segundo a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, PNAD, 2015, que diferentemente do Censo, obtém seus dados por processo de amostragem como o próprio nome expressa, cerca de 72,5% dos domicílios urbanos do país contavam com os três serviços básicos de saneamento: conexão à rede de esgoto, coleta de lixo e água encanada. Isso significa que aproximadamente 18,7 milhões de domicílios urbanos não contavam com pelo menos um dos três serviços.

A Constituição Federal de 1988 garante ao cidadão o direito à propriedade e, com a redação da Emenda Constitucional N° 28/2000, alça a moradia como direito social. Posteriormente, objetivando a melhoria dos conglomerados urbanos, foi instituído o Estatuto da Cidade – Lei N° 10.257/2001, trazendo as diretrizes gerais a respeito da ordem pública e interesse social da propriedade urbana.

Ademais, em 16 de julho de 2005, foi criado o Fundo Nacional de Habitação de Interesse Social (FNHIS), estabelecendo a destinação de recursos para a implementação de políticas habitacionais direcionadas à população de menor renda. Esse é um órgão de natureza contábil, instaurado pela Lei N° 11.124/2005, que visa centralizar e gerenciar recursos orçamentários para os programas de habitação. A aplicação dos recursos de forma includente, adequada e sustentável depende da participação ativa de Estados, Distrito Federal e Municípios no âmbito do SNHIS, de modo a investir na consolidação dos instrumentos de planejamento e de gestão participativos relativos à área habitacional. Complementando a presente lei, foi incluído ao direito à moradia, citado na Constituição Federal, o de assistência técnica gratuita para projeto e construção de unidades habitacionais para famílias de baixa renda pela Lei N° 11.888/2008, visando também a melhorias e regularização de espaços edificados.

Assim sendo, o presente trabalho trata de estudo a respeito da execução orçamentária dos recursos destinados para habitação social, visto que é assunto pertinente a todos da sociedade, uma vez que a exclusão social é precursora de inúmeros danos à população, como a violência e o difícil acesso à educação. O levantamento dos dados será feito a partir das leis orçamentárias propostas pelos entes federativos e das respectivas execuções orçamentárias e financeiras. Desta forma, compete às ciências sociais aplicadas realizar controle e averiguação do que está sendo feito com os recursos públicos, gerando informações para seus interessados, contribuindo para a capacitação da sociedade para o exercício do controle social.

2 | METODOLOGIA

A administração pública, que é um conjunto formado por governo e seus recursos humanos e financeiros, tem o dever de gerir a coisa pública, ou seja, aquilo que é pertencente à sociedade. Norteadas por leis, normas e funções existentes para organizar a administração do Estado em todas as suas instâncias e tem como principal objetivo o interesse público, o que a difere da gestão privada, visto que nesta, como o próprio termo expressa, o interesse é privado, visando benefícios para um indivíduo ou um grupo determinado. Além disso, nas entidades de interesse privado pode ser realizado tudo que a lei não proíbe, com fundamento no inciso II, artigo 5º da Carta da República, enquanto que na outra só deve ser feito o que é autorizado pela legislação, com base no princípio da legalidade expresso no *caput* do artigo 37 da citada constituição.

A expressão Administração Pública comumente utilizada, abrange dois sentidos, um sendo subjetivo (formal ou orgânico) e o outro objetivo (material ou funcional). O primeiro é composto pelos órgãos públicos e administrativos e o segundo é entendido como função política e administrativa, abrangendo os serviços públicos, fomento, polícia administrativa e intervenção na atividade privada. Desta forma, Di Pietro (2008) apresenta que a Administração Pública, em sentido objetivo, pode ser definida como as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender às necessidades coletivas.

Sergio Jund (2008) comenta que a Administração Pública é baseada numa estrutura hierarquizada com graduação de autoridade, correspondente às diversas categorias funcionais, ordenada pelo Poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo a relação de subordinação. Embora a função administrativa é exercida com predominância pelo Poder Executivo, esta também é exercida de forma atípica pelos Poderes Legislativo e Judiciário.

Como ciências complementares que são, torna-se inviável falar de administração pública sem contabilidade pública e o oposto também é verdadeiro. De acordo com a NBC T 16.1, a contabilidade aplicada ao setor público tem como campo de aplicação todas as entidades do setor público. Objetiva fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e as suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas, e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. No Brasil, é norteada pela Lei nº 4.320/1964, que institui os primeiros normativos a respeito da gestão financeira dos recursos públicos e para o controle dos orçamentos dos entes federados, juntamente com a Constituição Federal de 1988.

Já na concepção de Deusvaldo Carvalho (2008), a contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que tem como objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis nos atos e fatos de gestões orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação, nos órgãos e entidades da Administração Pública, direta e indireta e ainda fornecer informações tempestivas, comprehensíveis e fidedignas à sociedade e aos gestores públicos.

Como apresentado por Angélico (2009), o orçamento público pode ser definido como um planejamento da aplicação das receitas previstas essencialmente em programas de custeio, investimentos e rolagem da dívida pública, em um exercício financeiro – de acordo com o princípio da anualidade orçamentária. O orçamento anual é balizado pelo plano plurianual, que segundo a constituição federal tem vigência do segundo ano de mandato presidencial até o primeiro ano do mandato subsequente, e pelas leis de diretrizes orçamentárias, essas que devem ser aprovadas até o final do primeiro período da sessão legislativa de cada ano e regem a elaboração do orçamento do próximo ano e norteiam todo o exercício a que se referem.

Além do mais, os planos plurianuais, diretrizes e leis orçamentárias podem

ser modificados por meio da inclusão, exclusão ou alteração de programas, observadas as limitações impostas pelo princípio da proibição do estorno, por meio de créditos adicionais ou decretos de contingenciamento. Isso acaba por gerar o conceito de execução financeira, que não se confunde com execução orçamentária. Assim, embora alguns programas possam estar previstos na lei orçamentária inicial, podem não ser executadas por escolhas políticas ou por frustração de receitas.

O Fundo Nacional de Habitação de Interesse Social, previsto na lei 11.124/2005, é constituído por recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Social, por dotações do Orçamento Geral da União, contribuições de pessoas físicas e jurídicas e por outras fontes de recursos que vierem a ser incorporados ao citado fundo. Essas fontes de recursos estão previstas no artigo 8º da referida lei. De acordo com o artigo 11 da mesma lei, tais recursos serão destinados a aquisição, construção, conclusão, melhoria, reforma de unidades habitacionais em áreas urbanas e rurais; produção de lotes urbanizados; implantação de saneamento básico, infraestrutura e equipamentos urbanos e outros fins elencados nesse artigo.

A Secretaria de Orçamento Federal, SOF, vinculada ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, MPDG, tem entre suas principais atribuições a consolidação, coordenação e elaboração da proposta orçamentária da União, abrangendo o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Essa missão necessita de uma articulação com os agentes envolvidos na tarefa de elaboração das propostas orçamentárias setoriais, que são identificados na classificação institucional, a qual relaciona os órgãos orçamentários e suas respectivas unidades orçamentárias. No âmbito do FNHIS, o órgão setorial é representado pelo Ministério das Cidades, código 56000, e a unidade orçamentária é o próprio FNHIS, código 56902.

A partir da obtenção e análise de dados da consolidação dos programas de governo do orçamento fiscal e da seguridade social dos exercícios financeiros de 2015, 2016 e 2017, obtidos através da comparação dos programas temáticos previstos nos anexos das Leis de Diretrizes Orçamentárias - LDOs - e das LOAs dos anos citados, juntamente com a execução orçamentária e financeira apresentadas no site do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União, além dos relatórios de gestão fiscal, realizam-se comparativos dos valores previstos e dos efetivamente executados, comparando também a evolução, ou decréscimo, ano após ano, dos valores previstos para o FNHIS. De posse desses dados, realizar-se-á uma busca acerca dos motivos da não execução total das dotações previstas, a fim de entender as causas que ensejaram possíveis inexecuções.

3 | RESULTADOS E DISCUSSÕES

Conforme dados apresentados pelo Portal da Transparência do Governo Federal, pode-se observar que a execução do orçamento previsto para habitação de interesse

social encontra-se distante de seu êxito. De acordo com a Figura 1, é possível notar a discrepância entre orçamento previsto e orçamento executado. Nos períodos entre 2014 e 2017 têm-se uma média de execução orçamentária de apenas 2,9% do recursos. A execução financeira encontra-se explicitada nos relatórios de gestão fiscal - de acordo com as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal – encontrados no portal do Tribunal de Contas da União - TCU. Tais relatórios representam importantes mecanismos do controle técnico exercido pelo TCU sobre os órgãos e entidades da administração direta e indireta, através do julgamento de suas contas. A seguir encontram-se os detalhes da execução orçamentária extraídos dos relatórios de gestão fiscal dos anos apresentados acima.



Figura 1 – Recursos previstos e execução orçamentária para o FNHIS

Fonte: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

- 2014

Os créditos do orçamento do FNHIS estão relacionados às intervenções de urbanização de assentamentos precários e apoio à habitação de interesse social, de forma que as despesas de capital correspondem à maior parcela do orçamento previsto, já que estão relacionadas a investimentos.

As operações no âmbito do FNHIS são, em sua maior parte, realizadas por meio da Unidade Gestora 560018 – Caixa Econômica Federal (CEF). Elas são realizadas por meio de contrato de repasse, termo de compromisso e termo de cooperação. Dessa forma, em 2014 não houve realização de despesas nas modalidades de licitação, contratação direta, regime de execução especial e despesa com pessoal por meio do FNHIS, conforme apresentado

Houve contingenciamento no exercício por meio do Decreto nº 8.197, de 20 de

fevereiro de 2014. Entretanto, de acordo com o relatório de gestão fiscal desse ano, não houve prejuízos à execução do FNHIS, pois a SNH buscou ajustar o orçamento ao longo do ano, por meio de suplementação e cancelamentos, de forma a minimizar os efeitos desse contingenciamento. A Tabela 1 apresenta os dados extraídos do portal da transparência.

SUBFUNÇÃO	DESPESA EXECUTADA	DESPESA PREVISTA
INFRAESTRUTURA URBANA	R\$ 7.033.043,37	R\$ 165.790.000,00
HABITAÇÃO URBANA	R\$ 395.111,70	R\$ 291.491.935,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	R\$ 27.396,00	R\$ 800.000,00
Total	R\$ 7.455.551,07	R\$ 458.081.935,00

Tabela 1 – Despesas executadas e previstas do exercício de 2014

Fonte: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

- 2015

Neste exercício financeiro, estavam previstos R\$ 182.848.917,00 no Orçamento Geral da União, destes foram empenhados R\$ 69.543.723,10 (dados do relatório de gestão fiscal de 2015) e efetivamente pagos foram R\$ 2.391.943,72 (dados do portal da transparência). Assim, percebe-se que a execução orçamentária deste exercício ficou abaixo do esperado, em função dos contingenciamentos ocorridos.

Consoante o relatório de gestão fiscal, do valor total empenhado no exercício, foram desembolsados recursos financeiros na ordem de 11% para as modalidades apoio à melhoria de condições de habitabilidade, provisão, administração da unidade e desenvolvimento institucional. Contudo, tais valores são contraditórios com os apresentados no portal da transparência, já que foram pagos apenas 3,44% dos valores empenhados.

Também pode ser observado que a maior parte da execução financeira foi realizada com notas de empenho dos exercícios anteriores, já que a ordem de pagamento prioriza a utilização dos restos a pagar inscritos para o programa. A Tabela 2 apresenta as despesas previstas e executadas deste exercício.

O Termo de Adesão é o instrumento por intermédio do qual os estados, Distrito Federal e Municípios expressam sua decisão em participar ao Sistema Nacional de Habitação de Interesse Social – SNHIS. A criação do SNHIS, portanto, introduz a uma nova sistemática de acesso ao repasse dos recursos da União, destinados à habitação de interesse social.

Apesar da meta ideal de 100% de adesão entre os entes federados, a liberdade de decisão do ente federado sobre a sua participação ao SNHIS é um fator limitador para que esta seja atingida em plenitude. No entanto, apesar desta liberdade os níveis de adesão atualmente altos, chegando a 97,6% em 31 de dezembro de 2015, onde 11 (onze) Unidades da Federação atingiram a meta de 100%.

Um investimento concluído ao longo deste exercício foi um termo de

compromisso firmado com o município de Aracaju/SE no âmbito da ação urbanização de assentamentos precários, cuja contratação se deu em dezembro de 2009, com valor de investimento de R\$ 20.141.661,58, sendo R\$ 16.613.800,00 da União e R\$ 3.527.861,58 de contrapartida. As metas previstas consistiam da construção de 410 unidades habitacionais no loteamento Lamarão, obras de infraestrutura compreendendo abastecimento de água, esgotamento sanitário, pavimentação, drenagem, iluminação pública e ligações domiciliares de energia elétrica; além de equipamentos comunitários. O início das obras se deu em abril de 2011 e sua conclusão em janeiro de 2015.

SUBFUNÇÃO	DESPESA EXECUTADA	DESPESA PREVISTA
INFRAESTRUTURA URBANA	R\$ 1.587.394,02	R\$ 79.283.000,00
HABITAÇÃO URBANA	R\$ 756.255,70	R\$ 102.765.917,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	R\$ 48.294,00	R\$ 800.000,00
Total	R\$ 2.391.943,72	R\$ 182.848.917,00

Tabela 2 – Despesas executadas e previstas do exercício de 2015

Fonte: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

- 2016

No exercício financeiro de 2016, estavam previstos R\$ 147.106.817,00 na lei orçamentária anual, sendo R\$ 38.162.826,94 empenhados (apresentados no relatório de gestão fiscal de 2016) e R\$ 9.405.847,40 (apresentados no relatório de gestão fiscal e no portal da transparência).

Do valor total empenhado no exercício, foram desembolsados recursos financeiros na ordem de 25% para as modalidades apoio à melhoria de condições de habitabilidade e provisão habitacional. Observa-se que não houve repasse de recursos financeiros na ação de Desenvolvimento Institucional, pois novos Termos de Execução Descentralizadas não foram firmados. Novamente pode ser observado que a maior parte da execução financeira foi realizada com notas de empenho dos exercícios anteriores.

Segundo o relatório apresentado ao TCU, ao longo do exercício de 2016, no âmbito do FNHIS, foram concluídas 108 operações que, juntas, perfazem o valor aproximado de R\$ 137,39 milhões. Do quantitativo, 42 referem-se a ações cujo escopo é o desenvolvimento institucional, tais como planos habitacionais, assistência técnica e elaboração de estudos ou projetos. As demais, 66, referem-se a obras de urbanização de assentamentos precários (30) e habitação de interesse social (36). A Tabela 3 apresenta a comparação entre as despesas previstas e a efetivamente executadas.

Como descrito no relatório, dentre as obras concluídas ao longo do exercício de 2016 está o termo de compromisso firmado com o município de Manaus/AM no âmbito da ação urbanização de assentamentos precários. Ele foi contratado em abril de 2008, com valor de investimento de R\$ 11.670.711,38, sendo R\$ 10.363.171,01 de repasse

da União e R\$ 1.421.679,72 de contrapartida. As metas previstas incluíam a produção de 140 unidades habitacionais, praça e pavimentação em benefício de 2.500 famílias. O início das obras se deu em dezembro de 2009 e sua conclusão em agosto de 2016.

SUBFUNÇÃO	DESPESA EXECUTADA	DESPESA PREVISTA
INFRAESTRUTURA URBANA	R\$ 8.286.085,57	R\$ 5.505.233,00
HABITAÇÃO URBANA	R\$ 1.119.761,83	R\$ 21.328.405,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	R\$ 0,00	R\$ 800.000,00
Total	R\$ 9.405.847,40	R\$ 27.633.638,00

Tabela 3 – Despesas executadas e previstas do exercício de 2016

Fonte: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

- 2017

No exercício financeiro de 2017, estavam previstos R\$ 272.681.689,00 na lei orçamentária anual, sendo R\$ 51.351.554,20 empenhados (apresentados no relatório de gestão fiscal de 2017) e R\$ 6.221.014,35 (apresentados no relatório de gestão fiscal e no portal da transparência).

Do total empenhado no exercício, apenas 12% passaram pela fase do pagamento. Os pagamentos realizados com recursos de restos a pagar representaram 86% dos desembolsos em 2017. A execução de restos a pagar supera consideravelmente a liquidação e pagamento dos créditos empenhados em 2017 por se tratar de desembolso a empreendimentos contratados em exercícios anteriores. A Tabela 4 apresenta o cortejo entre despesas previstas e executadas para este exercício.

Não houve assinaturas de Termos de Execução Descentralizada neste exercício, razão pela qual a ação de Apoio ao Fortalecimento Institucional dos Agentes Integrantes do Sistema Nacional de Habitação de Interesse Social não apresentou execução nesse período. No período também não foram realizadas novas seleções de projetos no âmbito do FNHIS.

Neste exercício, foram verificadas dificuldades mais associadas às limitações financeiras e orçamentárias dos entes subnacionais, além da diminuição da confiança por parte dos parceiros privados no pagamento das obras e serviços pelo Poder Público. Ambas as situações impactaram na evolução do ritmo das ações. Em muitos casos, isso levou à desmobilização das ações por empresas privadas. A consequência prática foi a redução ou paralisação da execução do objeto.

Considerando tal restrição orçamentária, o Ministério das Cidades estabeleceu medidas de controle de novas despesas restringindo a competência para homologação de Síntese de Projeto Aprovado (SPA) e emissão de Autorização de Início de Obra (AIO) ao Secretário Executivo, conforme estabelece a Portaria nº 320, de 14 de julho de 2016.

Embora a adesão até o momento do SNHIS tem um índice bastante alto e próximo dos 100%, não houve nenhuma nova adesão de entes federados no ano

2017, permanecendo o mesmo. A liberdade de escolha dos municípios em aderir ou não e, principalmente a redução de investimentos no FNHIS desestimulou os entes à buscar a adesão, embora alguns municípios nos consultaram solicitando instruções e explicações para conseguirem efetuar suas adesões ou regularização no sistema.

A evolução da regularidade dos municípios em relação ao SNHIS teve um aumento de apenas 4,37 % em relação à situação do ano 2016. A maior parte da pendência se refere à execução dos Planos Locais de Habitação de Interesse Social – PLHIS. Outra grande parte dessa irregularidade vem de algum problema de compatibilidade com a lei 11124/2005, especialmente em relação à composição do Conselho Gestor dos Fundos de Habitação de Interesse Social, bem como à suas 16 atribuições regimentais. Também a falta de encaminhamentos documentais à centralizadora representa um grande percentual dessas pendências.

Um dos investimentos concluídos neste exercício foi o Termo de Compromisso firmado com o Município de Sobral/CE no âmbito da ação Urbanização de Assentamentos Precários. Contratado em dezembro de 2009, seu valor de investimento é de R\$ 5.255.146,35, sendo R\$ 4.894.150,00 de repasse da União e R\$ 360.996,35 de contrapartida municipal. As metas consistiam na produção de 200 unidades habitacionais em complementação ao projeto de urbanização do Conjunto dos Sem Terra – Parque Mucambinho. As obras, contudo, foram paralisadas por mais de 12 meses, fato que levou à aplicação da sanção de redução das metas não iniciadas prevista normativamente. Como resultado, foram suprimidas 140 unidades habitacionais e a meta passou a ser de 60 unidades habitacionais cuja regularização fundiária é a única pendência para fechamento da operação.

SUBFUNÇÃO	DESPESA EXECUTADA	DESPESA PREVISTA
INFRAESTRUTURA URBANA	R\$ 4.938.353,28	R\$ 19.940.000,00
HABITAÇÃO URBANA	R\$ 1.282.661,07	R\$ 118.839.603,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Total	R\$ 6.221.014,35	R\$ 138.779.603,00

Tabela 4 – Despesas executadas e previstas do exercício de 2017

Fonte: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

A Figura 2 apresenta a evolução da execução das subfunções apresentadas anteriormente ao longo dos exercícios analisados. Percebe-se que a subfunção infraestrutura urbana, embora tenha apresentado variações consideráveis ao longo dos exercícios, é a que mais tem despesas executadas. Em seguida aparece a habitação urbana, com a diferença de que tem apresentado valores crescentes. Por fim está a administração geral, que aparece sem execução financeira nos dois últimos exercícios.

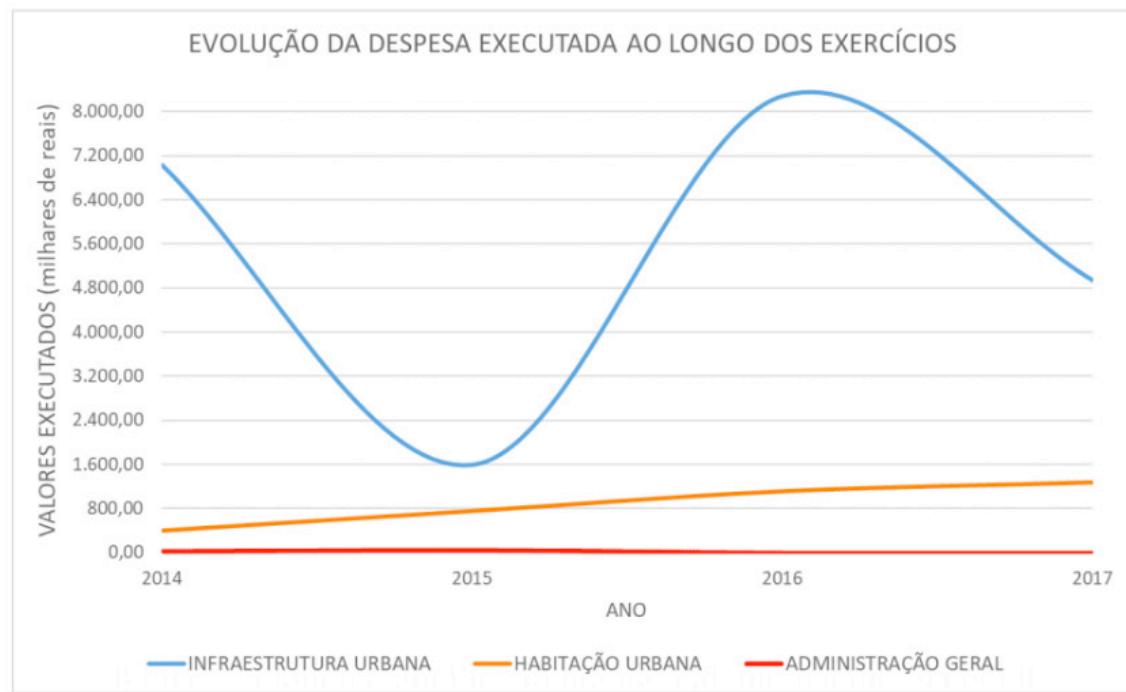


Figura 2 – Recursos previstos e execução orçamentária para o FNHIS

Fonte: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

Este estudo também apresentou dados do panorama dos municípios conforme a pesquisa do IBGE denominada MUNIC/ESTADIC, no qual apresenta dados que reforçam os argumentos dos referenciais discutidos, sobre tudo quando comparamos as 5 regiões do país no tocante aos cadastros, conselhos, políticas e planos referente à habitação nos estados, bem como a aquisição, oferta e melhoria de material e construção, conforme tabela a seguir:

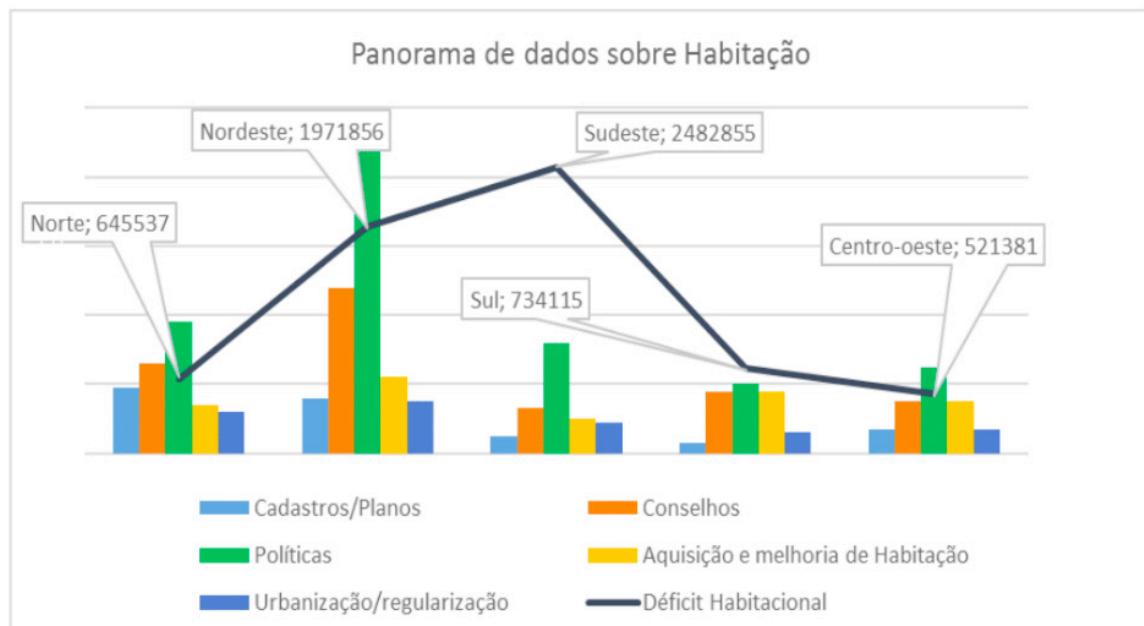


Figura 3 – Dados sobre os aspectos da Habitação nas Regiões do Brasil

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

Em seguida, procedeu-se testes estatísticos para avaliação da significância entre cada linha e cada coluna e entre as variáveis pesquisadas, e sua significância, sugerindo as hipóteses e resultados conforme demonstrado a seguir:

H_0 = A 5 regiões do país apresentam as mesmas proporções de padrões institucionais de habitação;

H_1 = A 5 regiões do país não apresentam as mesmas proporções de padrões institucionais de habitação;

Significância por célula (Teste exato de Fisher):

	Déficit Habitacional	Cadastrados/Planos	Conselhos	Políticas
Norte	<	>	>	>
Nordeste	<	>	>	>
Sudeste	>	<	<	<
Sul	>	<	>	<
Centro-oeste	<	>	>	>

Os valores em vermelha são significativos ao nível alfa=0,05

Qui-quadrado por célula:

	Déficit Habitacional	Cadastrados/Planos	Conselhos	Políticas
Norte	0,003	38,160	15,649	13,703
Nordeste	0,001	0,015	3,115	12,014
Sudeste	0,004	10,812	24,481	29,525
Sul	0,000	1,334	1,236	0,639
Centro-oeste	0,000	2,048	2,700	3,786
Total	0,008	52,368	47,182	59,667

Por fim, são observados os valores mais significativos dos resíduos considerando as variáveis cadastro/planos de habitação, conselhos estaduais para decisões sobre habitação e políticas públicas sobre o tema, e em seguid apresenta-se um gráfico dos mesmos ajustados às variáveis e às regiões.

Resíduos (Ajustados):

	Déficit Habitacional	Cadastrados/Planos	Conselhos	Políticas
Norte	-7,622	6,517	4,174	3,905
Nordeste	-4,346	0,149	2,125	4,174
Sudeste	10,268	-4,212	-6,338	-6,961
Sul	0,410	-1,228	1,182	-0,850
Centro-oeste	-3,017	1,494	1,715	2,031

Os valores em negrito são significativos ao nível alfa=0,05

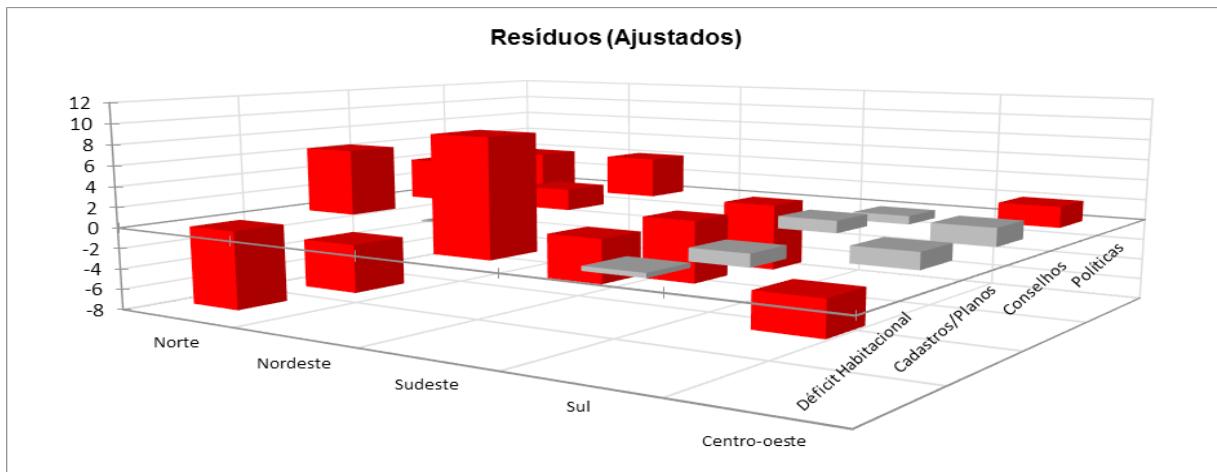


Figura 4 – Resíduos Ajustados das variáveis sobre habitação e regiões do país

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

Isto posto, rejeita-se a H_0 , e considera-se que as 5 regiões do país não apresentam as mesmas proporções de padrões institucionais de habitação, sugerindo a necessidade de novas medidas, políticas e intervenções para as ações de transferências de recursos para moradia e urbanização das cidades.

Outra questão também levantada neste trabalho, por meio dos dados da Pesquisa MUNIC/ESTADIC do IBGE são as condições inadequadas de habitação, em todas as regiões do país, conforme gráfico a seguir:

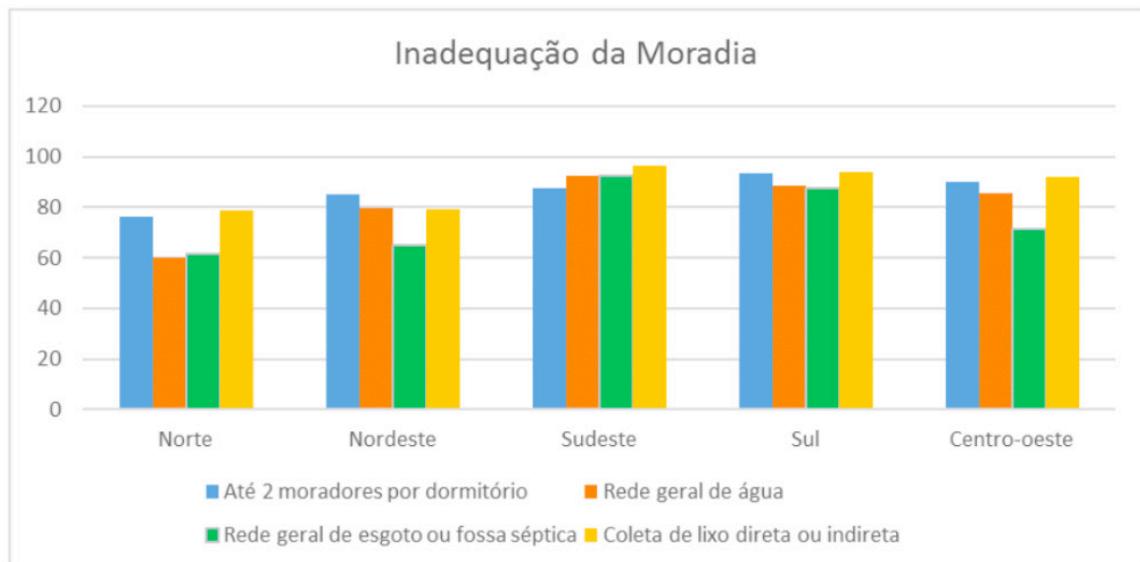


Figura 5 – Inadequação das moradias nas regiões do país

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

Diante do exposto, o FNHIS é fundamental para reduzir esses problemas de moradia do país, sendo fundamental a inclusão desta pauta nos debates das Instituições afins, sociedade civil e governos, para buscar melhores indicadores neste área que é vital para o desenvolvimento de qualquer região.

4 | CONCLUSÃO

Conforme exposto pelo Portal da Transparência da Governo Federal, como medida para garantir que as finanças públicas sejam utilizadas para o benefício da coletividade, é imprescindível a realização do controle social das ações dos governantes e funcionários públicos. Em um sociedade verdadeiramente democrática, o controle social é um direito de todos. Sendo assim, a população deve ser conscientizada da necessidade de participação da, a fim de que haja espaço para a explicitação de conflitos e negociação entre os diversos segmentos da sociedade e governo, e que se garanta direitos, superando as desigualdades.

A moradia – entendida como a habitação e a infraestrutura ao seu redor - é um direito fundamental previsto constitucionalmente, de forma que o Estatuto da Cidade estabelece as diretrizes gerais da política urbana a ser adotada pelos municípios brasileiros quando da elaboração do plano diretor, respeitando a garantia de cidades. Para fazer valer este direito – de moradia digna – os municípios têm que, em seu plano diretor, regulamentar os instrumentos previstos no Estatuto da Cidade de forma a promover habitação sem qualquer discriminação social, condição econômica, raça, cor, sexo ou idade, cumprindo com o previsto no inciso IV do artigo 3º da Constituição Federal. Para isso, podem os proprietários de imóveis que não estão destinados à moradia serem induzidos a cumprir a função social da propriedade, para não sofrerem sanções que lhes seriam desinteressantes. Em face dessa grande importância, faz-se necessária a realização do controle social acima definido, a fim de permitir que ele seja efetivamente cumprido.

Visando cumprir a instituição do direito à moradia, foi criado em 2005 o Sistema Nacional de Habitação de Interesse Social e, com ele, o Fundo Nacional de Habitação de Interesse Social com o proposto de implementar políticas e programas de investimentos e subsídios para promover o acesso à habitação pela população de menor renda. Desta forma, e com base nas leis orçamentárias dos anos de 2014 a 2017, foram realizados levantamentos dos orçamentos previstos para o citado fundo e qual quantia que foi efetivamente executada.

Observa-se que uma pequena parcela dos orçamentos anuais está sendo executada neste fundo ao longo dos anos, cerca de 2,9%, sendo grande parte desses recursos para o pagamento de restos a pagar de exercícios anteriores. Tal prática torna praticamente inócuas a função de programação orçamentária e financeira, visto que a maior parte dos recursos começa o exercício financeiro comprometida.

Adicionalmente a esses pontos, a adesão ao SNHIS pelos entes federados é condição indispensável para que o FNHIS seja operacionalizado. Posto que a adesão ao sistema é livre, mas a Lei 11.124/2005 coloca requisitos para firmar os termos de adesão, que são: i) Criação de um fundo (estadual, distrital ou municipal) de habitação de interesse social; ii) Criação de um Conselho Gestor do Fundo (estadual, municipal ou distrital) de Habitação de Interesse Social e iii) Plano (estadual, local ou distrital) de

Habitação de Interesse Social. Portanto, uma maior efetividade das ações do FNHIS poderia ser alcançada através de uma adesão superior à atual dos entes federados, de forma a atingir maiores interessados. Percebe-se que a adesão, em muitos casos, não é concluída por falta de ausência de documentos para a formalização dos convênios.

Por fim, embora seja um princípio estampado no caput do artigo 6º da Carta da República, o direito à moradia digna não está sendo efetivado a contento por meio dos recursos alocados ao FNHIS no orçamento federal, necessitando de um maior engajamento por parte das unidades federativas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – para alcançar a efetividade do programa. Contudo, deve ser ressaltado que outros órgãos e unidades orçamentárias do governo federal realizam ações relativas à habitação e o esse trabalho se restringiu ao FNHIS.

REFERÊNCIAS

Angélico, João. **Contabilidade Pública**, 8ª Edição - São Paulo: Editora Atlas, 2009.

Carvalho, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade pública: Teoria, Prática e mais 700 Exercícios**, 3ª Edição – Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2007.

Di Pietro, M. S. Zanella. **Direito Administrativo**, 26º Edição - São Paulo: Editora Atlas, 2013.

Instituto Brasileira de Geografia e Estatística – IBGE. Disponível em : <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/2012-agencia-de-noticias/noticias/15700-dados-do-censo-2010-mostram-11-4-milhoes-de-pessoas-vivendo-em-favelas.html>> Acesso em: 21 Ago. 2018

Instituto Brasileira de Geografia e Estatística – IBGE. Censo Demográfico 2010. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/92/cd_2010_aglomerados_subnormais.pdf> Acesso em: 21 Ago. 2018

Jund, Sergio. **Administração, Orçamento e Contabilidade pública: Teoria e 850 Questões**, 3ª Edição - Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2008.

Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Governo Federal, 2018. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/orgaos/56902-fundo-nacional-de-hab--interesse-social>> Acesso em: 21 Ago. 2018

Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Governo Federal, 2018. Disponível em: <<http://www.transparencia.gov.br/orgaos-superiores/56000?ano=2017>> Acesso em: 21 Ago. 2018

Normas Brasileiras de Contabilidade: Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCs 16.1 a 16.11. Brasília, 2012.

Tribunal de Contas da União. Relatórios de Gestão. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao.xhtml>> Acesso em: 04 Set. 2018

SOBRE O ORGANIZADOR

Marcos William Kaspchak Machado - Professor na Unopar de Ponta Grossa (Paraná). Graduado em Administração- Habilitação Comércio Exterior pela Universidade Estadual de Ponta Grossa. Especializado em Gestão industrial na linha de pesquisa em Produção e Manutenção. Doutorando e Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná, com linha de pesquisa em Redes de Empresas e Engenharia Organizacional. Possui experiência na área de Administração de Projetos e análise de custos em empresas da região de Ponta Grossa (Paraná). Fundador e consultor da MWM Soluções 3D, especializado na elaboração de estudos de viabilidade de projetos e inovação.

Agência Brasileira do ISBN
ISBN 978-85-7247-022-3

A standard linear barcode representing the ISBN number 978-85-7247-022-3.

9 788572 470223