

ORGANIZADORES

WÊNKA PRESTON L. B. DA COSTA
JANDESON DANTAS DA SILVA
SÉRGIO LUIZ PEDROSA SILVA

TÓPICOS CONTEMPORÂNEOS EM *CONTABILIDADE* GERENCIAL & CONTROLADORIA



**TÓPICOS
CONTEMPORÂNEOS
EM
CONTABILIDADE
GERENCIAL &
CONTROLADORIA**

ORGANIZADORES

**WÊNRYKA PRESTON L. B. DA COSTA
JANDESON DANTAS DA SILVA
SÉRGIO LUIZ PEDROSA SILVA**

**TÓPICOS
CONTEMPORÂNEOS
EM
CONTABILIDADE
GERENCIAL &
CONTROLADORIA**





Universidade do Estado do Rio Grande do Norte

Reitor

Pedro Fernandes Ribeiro Neto

Vice-Reitor

Fátima Raquel Rosado Moraes

Diretora de Sistema Integrado de Bibliotecas

Jocelânia Marinho Maia de Oliveira



Chefe da Editora Universitária – EDUERN

Anairam de Medeiros e Silva

Conselho Editorial das Edições UERN

Emanoel Márcio Nunes

Isabela Pinheiro Cavalcante Lima

Diego Nathan do Nascimento Souza

Jean Henrique Costa

José Cezinaldo Rocha Bessa

José Elesbão de Almeida

Ellany Gurgel Cosme do Nascimento

Ivanaldo Oliveira dos Santos Filho

Wellington Vieira Mendes

Diagramação

Amanda Mendes de Amorim

Catálogo da Publicação na Fonte. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

Tópicos contemporâneos em contabilidade gerencial e controladoria. /
Wényka Preston L. B. da Costa, Jandeson Dantas da Silva, Sérgio Luiz Pedrosa Silva
(Orgs.) – Mossoró – RN: EDUERN, 2020.

242p.

ISBN: 978-65-991344-9-4(E-book)

1.Contabilidade gerencial. 2. Administração pública. 3. Controladoria. 4. Gestão financeira. I. Costa, Wényka Preston L. B. da. II. Silva, Jandeson Dantas da. III. Silva, Sérgio Luiz Pedrosa. IV. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. V. Título.

UERN/BC

CDD 658.1511

Bibliotecário: Petronio Pereira Diniz Junior CRB 15 / 782

APRESENTAÇÃO

Esse livro/e-book é constituído pelas pesquisas desenvolvidas pela primeira edição da Especialização em Contabilidade Gerencial e Controladoria, coordenado pela professora Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa e ofertada pelo Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas (FACEM), da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), campus central, Mossoró-RN. As temáticas que norteiam este livro/e-book referem-se a tópicos contemporâneos em contabilidade gerencial e controladoria, enfatizando o uso da ciência contábil no processo decisório das organizações, vista como instrumento de auxílio no gerenciamento dos recursos das entidades, tanto do setor público, quanto privado. O livro também possibilita um panorama de pesquisas e estratégias de ensino na referida área de atuação.

Desejamos a todos um uma excelente leitura.

Organizadores

Wênyka Preston Leite Batista da Costa

Jandeson Dantas da Silva

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

ORGANIZADORES

Wênyka Preston Leite Batista da Costa é Professora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, Graduada em Ciências Contábeis e Especialista em Auditoria pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte; Mestra em Administração e Doutora em Administração pela Universidade Potiguar.

Jandeson Dantas da Silva é Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, Graduado em Ciências Contábeis e Especialista em Auditoria pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte; Especialista em Gestão de Pessoas pela Faculdade do Vale do Jaguaribe e Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará.

Sérgio Luiz Pedrosa Silva é Professor da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, Especialista em Contabilidade Gerencial, pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte; Mestre em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina. Doutor em Geografia, pela Universidade Federal de Pernambuco. Atualmente é vice-diretor da Faculdade de Ciências Econômicas da UERN e membro da Acaderncic - Academia Norte Rio Grandense De Ciências Contábeis.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 - A CONTROLADORIA E SUAS INFLUÊNCIAS NA GESTÃO FINANCEIRA PÚBLICA MUNICIPAL 10

Ana Paula de Oliveira Costa, Wênyka Preston L. B. da Costa, Jandeson Dantas da Silva, Sérgio Luiz Pedrosa Silva e Jocksanny Maria Del Rio Leal Félix.

CAPÍTULO 2 - APLICABILIDADE DO BALANCED SCORECARD: UM ESTUDO COMPARATIVO COM AS MAIORES INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS BRASILEIRAS 25

Éllen Jarine Silvério de Andrade, Wênyka Preston L. B. da Costa, Jandeson Dantas da Silva, Sérgio Luiz Pedrosa Silva e Rafael Ramon Fonseca Rodrigues.

CAPÍTULO 3 - CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA JUNTO AO CONTROLE DOS CUSTOS NO SETOR INDUSTRIAL 45

Juliana Ramille dos Santos Serafim, Luiz Antonio Félix Junior, Wênyka Preston L. B. da Costa, Jandeson Dantas da Silva e Sérgio Luiz Pedrosa Silva.

CAPÍTULO 4 - OPERAÇÃO CARNE FRACA: ANÁLISE DOS IMPACTOS OCACIONADOS NO DESEMPENHO ECONÔMICO-FINANCEIRO DA EMPRESA JBS 62

Julia Alanne Paz Pinheiro, Jandeson Dantas da Silva, Wênyka Preston L. B. da Costa, Sérgio Luiz Pedrosa Silva e Luiz Antonio Felix Júnior.

CAPÍTULO 5 - A INTERNACIONALIZAÇÃO INFLUENCIA NA COMPENSAÇÃO DE GESTORES? UMA ANÁLISE EM COMPANHIAS LISTADAS NA B3 82

Kelly Sanylla da Silva Carlos Amaral, Ítalo Carlos Soares do Nascimento, Geison Calyo Varela de Melo, Jandeson Dantas da Silva e Sérgio Luiz Pedrosa Silva.

CAPÍTULO 6 - RESILIÊNCIA NO EXERCÍCIO DA PROFISSÃO CONTÁBIL 99

Maria Jose Elias, Débora Líbna Medeiros Vieira, Ívina Clara de Oliveira Queiroz, Wênyka Preston Leite Batista da Costa e Jandeson Dantas da Silva.

CAPÍTULO 7 - ANÁLISE DOS CONFLITOS ORGANIZACIONAIS EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NA PERSPECTIVA DA TEORIA DE AGÊNCIA 116

Rayssa Cleide de Oliveira, Jandeson Dantas da Silva, Luiz Antonio Félix Junior, Wênyka Preston L. B. da Costa e Sérgio Luiz Pedrosa Silva.

CAPÍTULO 8 - CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE NO PLANEJAMENTO E GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS DA SAÚDE NO MUNICÍPIO DE GOVERNADOR DIX-SEPT ROSADO - RN 139

Reginaldo Claudino Da Silva, Luiz Antonio Felix Júnior, Jocksanny Maria Del Rio Leal Félix, Wênyka Preston L. B. da Costa e Jandeson Dantas da Silva.

CAPÍTULO 9 - CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTROLADORIA: REVISÃO SISTEMÁTICA, LACUNAS E TENDÊNCIAS 161

Pâmela Priscila Saldanha Martins, Wênyka Preston Leite Batista da Costa, Jandeson Dantas da Silva, Sérgio Luiz Pedrosa Silva e Rafael Ramon Fonseca Rodrigues.

CAPÍTULO 10 - A UTILIZAÇÃO DOS ARTEFATOS GERENCIAIS DA CONTABILIDADE PARA TOMADA DE DECISÃO NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS 178

Tamiris Cristina Inácio de Aquino, Sérgio Luiz Pedrosa Silva, Rafael Ramon Fonseca Rodrigues, Wênyka Preston L. B. da Costa e Jandeson Dantas da Silva.

CAPÍTULO 11 - UTILIZAÇÃO DOS MAPAS CONCEITUAIS COMO FERRAMENTA DE APRENDIZAGEM: UM ESTUDO COM OS DISCENTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS 199

Telma Maria de Souza, Keliane de Melo Ramalho, Wiliane de França Felipe, Welka Preston e Wênyka Preston L. B. da Costa.

CAPÍTULO 12 - PARTICIPAÇÃO FEMININA NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL 222

Valessa dos Santos Silva, Ítalo Carlos Soares do Nascimento, Geison Calyo Varela de Melo, Jandeson Dantas da Silva e Sérgio Luiz Pedrosa Silva.

CAPÍTULO 1

A CONTROLADORIA E SUAS INFLUÊNCIAS NA GESTÃO FINANCEIRA PÚBLICA MUNICIPAL

Ana Paula de Oliveira Costa

Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria - UERN

Wênyka Preston L. B. da Costa

Doutora em Administração – UNP

Professora do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Jandeson Dantas da Silva

Mestre em Controladoria - UFC

Professor do Curso de Ciências Contábeis da UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutor em Geografia - UFPE

Professor do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Jocksanny Maria Del Rio Leal Félix

Especialista em gestão e auditoria governamental - UNIESP

RESUMO

O cenário da gestão pública demanda por práticas eficientes de destinação dos recursos públicos para uma melhor disponibilidade dos serviços prestados à sociedade e exige a necessidade de acatar aos quesitos previstos nas leis que conduzem a administração, diante disso, a controladoria aparece como uma ferramenta contábil que provê instrumentos que suprem com dados às decisões dos gestores públicos de uma forma ágil e correta. Esse trabalho tem como objetivo identificar como a controladoria contribui no processo de tomada de decisão financeira em uma Prefeitura da região Oeste Potiguar. A pesquisa se

caracterizou como descritiva e qualitativa, o instrumento de pesquisa foi caracterizado por meio de uma entrevista estruturada realizada com a controladora de uma prefeitura da região do oeste potiguar, e tendo como tratamento dos dados, análise de conteúdo. Por meio dos resultados verificou-se que a controladoria do município tem suas ferramentas de controle implementadas de forma eficaz, como, por exemplo, o acompanhamento do atendimento ao processo de legislação, aos quesitos previdenciários e também no planejamento financeiro daquela cidade pesquisada. Conclui-se que a controladoria mediante seus instrumentos, com enfoque na análise da execução das despesas e destinação das receitas de forma correta contribui para um controle eficiente conhecendo a real situação que se encontra os municípios, colaborando para a tomada de decisão financeira com segurança por parte da administração, satisfazendo assim ao objetivo geral deste estudo.

Palavras-chave: Administração pública. Controladoria. Gestão financeira.

ABSTRACT

The scenario of public management increasingly demands efficient practices of allocation of public resources for a better availability of services rendered to society and demands the need to comply with the requirements provided for in the laws that lead the administration, in view of this, the controllership appears as an accounting tool that provides instruments that supply data to the decisions of public managers in an agile and correct way. This paper aims to identify how the controllership contributes to the financial decision-making process in the Governor Dix-Sept Rosado / RN. The research was characterized as descriptive and qualitative. Data were collected through a structured interview script with 10 questions explained in the methodology. The interview was conducted with the controller of the City of Governor Dix Sept Rosado / RN and the analysis of the results was made by comparing the basis approached in the theoretical framework and the content analysis. Through the results it was found that the municipality controllership has its control tools implemented effectively, such as the monitoring of compliance with the legislation process, social security requirements and also in the financial planning of that city surveyed. It is concluded that the controllership through its instruments, focusing on the analysis of the execution of expenses and the proper allocation of revenues, contributes to an efficient control knowing the real situation that the municipalities are in, helping to make financial decision with confidence. Administration, thus satisfying the overall objective of this study.

Keywords: Public administration. Controllership. Financial management.

1 INTRODUÇÃO

O cenário da gestão pública requer práticas eficazes de utilização dos recursos públicos para uma disponibilidade dos serviços prestados à população e atender aos aspectos do que tange as leis que regem a administração.

A contabilidade aplicada ao setor público corresponde a um instrumento de prestação de informações direcionadas ao gestor para uma administração eficiente, presente no âmbito federal, estadual e municipal. Dentre as ramificações da contabilidade, destaca-se a controladoria, vista como relevante no controle de informações internas (CASTRO, 2007).

Para Assis, Catapan e Silva (2016) a Controladoria surgiu nas instituições para atender os novos quesitos de aperfeiçoamento de gestão, na década de 60, dentre estas se destacam as entidades públicas, as quais possuem um desempenho diferenciado de atuação, atrelando o desenvolvimento dos seus serviços ao bem-estar social. Dessa forma, a controladoria possui relevantes contribuições junto às entidades públicas, pois desempenham suas rotinas com cobrança por parte da sociedade, a qual almeja por uma gestão pública participativa, resolutiva, que forneça serviços públicos de qualidade, com transparência e ética dos atos dos gestores (MÂCEDO; LAVARDA, 2013).

Com base no exposto, nota-se que a atuação da Controladoria no órgão público é voltada para o desenvolvimento, a efetivação e o controle das ferramentas estratégicas da contabilidade que contribuam para uma governança eficaz. Perante esse contexto o presente estudo almejava solucionar o seguinte problema: como a controladoria contribui no processo de tomada de decisão financeira em uma Prefeitura da região Oeste Potiguar?

O artigo tem como objetivo identificar a contribuição da controladoria no processo de tomada de decisão financeira em uma Prefeitura da região Oeste Potiguar.

Estudos anteriores como os de Assis, Catapan, Silva (2016) e Diehl, Durigon (2012) apontam para a necessidade contínua por uma gestão eficiente e que atenda aos princípios gerais da administração Pública. Diante disso, o órgão de controle, a controladoria no setor público tem a função preponderante de mostrar diretrizes a serem seguidas para uma administração plausível e de confiabilidade.

O trabalho se torna relevante, pois explanará a contribuição da controladoria em buscar o alcance de objetivos e metas da administração por ações hábeis, estabelecendo condições para o bem-estar da sociedade, contribuindo assim na gestão financeira e administrativa.

Segundo Oliveira (2010), a controladoria tem como função cooperar na otimização do resultado econômico, aperfeiçoando a utilização dos recursos para a toda sociedade. Observa-se que o intuito é de contribuir com elementos benéficos na gestão, objetivando aplicabilidade de receitas, redução

de despesas e otimização financeira pública, fatores relevantes aos gestores.

A metodologia usada para alcançar os objetivos refere-se a uma pesquisa descritiva, com procedimentos de estudo de caso e abordagem do problema qualitativo. Os dados primários foram coletados por um questionário aplicado a controladora de uma Prefeitura da região Oeste Potiguar. No que concerne os dados secundários basearam-se no estudo bibliográfico de artigos relacionados ao assunto, revistas, livros e pesquisas eletrônicas.

Esse estudo aborda definições acerca da Controladoria e suas funções dentro da gestão pública. Em seguida, é apresentada a metodologia utilizada para a realização da pesquisa. Após a apresentação dos métodos, são exibidos os dados colhidos, bem como a análise dos resultados, por fim explicações sobre as considerações e sugestões para estudos posteriores.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A estruturação dessa abordagem teórica conta com a explanação sobre três tópicos, sendo estes: a controladoria no setor público, a controladoria e normatização da administração pública e controladoria e o planejamento financeiro, detalhados a seguir.

2.1 CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

As diversas mudanças nas políticas de gestão pública e inúmeras alterações nas leis que regem o funcionamento das administrações públicas municipais demandam cada vez mais práticas responsáveis na destinação de receitas. A gestão pública deve cumprir com os serviços para os quais o Estado foi definido como agente responsável, criando a necessidade de controle sobre qualquer atividade administrativa, com isso mostrando responsabilidade e transparência na administração pública, diante disso o controle torna-se relevante ferramenta democrática (HOCHMÜLLER, 2009).

Observa-se que o controle contribui para a exatidão nos atos da administração pública, ou seja, influenciando para que as ações ocorram de forma harmoniosa, conforme fora planejado nas estimativas de recursos que buscam alcançar cada órgão do setor público. Assim, atuações mais eficazes, com acertada destinação dos recursos públicos são indispensáveis.

Segundo Diehl e Durigon (2012) o surgimento da controladoria se deu diante das dificuldades enfrentadas inicialmente no setor público, persistindo para os demais campos da economia. Os autores asseguram ainda que a Controladoria é um campo que pode colaborar no fortalecimento e incremento dentro das organizações públicas, por seus relatórios e ferramentas gerenciais que auxiliam os gestores nos processos de tomada de decisão.

À proporção que as empresas de grande porte e as instituições públicas estavam em desenvolvimento, com operações complexas em seus processos tanto no setor público como no privado, a criação de um setor como a controladoria tornava indispensável, visando fortalecer a contínua evolução das atividades dentro das instituições.

Nesse contexto, enfocando as organizações públicas, principalmente as Prefeituras dos municípios, Slomski (2005) afirma que a controladoria é o setor administrativo que organiza as informações econômico-físico-financeiras, com o intuito de auxiliar o gestor público na correta avaliação dos resultados econômicos da organização governamental suscitando condições para a redução do conflito informacional entre o administrador público e a sociedade.

Constata-se que a criação de um órgão de controle interno, a controladoria, nas prefeituras tem sido uma opção acertada por vários gestores públicos no país na busca por se ajustar à realidade exigida, definida como um campo do conhecimento que:

Auxilia na interpretação de fenômenos sociais que ocorrem na gestão organizacional proporcionando melhor compreendê-los, observando formas de preveni-los e contribuindo cientificamente para esta área. Um dos principais fóruns de discussão dentro desta temática no Brasil é o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (DIEHL; DURIGON, 2012 p. 93).

Dessa forma, a Controladoria pública é preponderante para os entes públicos, pois estrutura o fluxo de informações com a finalidade de obter os objetivos almejados pela gestão; a transparência, o *accountability* e os elementos de sustentação do governo, são bases da Controladoria (ASSIS; CATAPAN; SILVA, 2016).

Assim, é notório que a Controladoria aplicada no setor público influencia em um sistema organizacional compreensível e transparente mediante dados informados que contribuem no processo de direção, controle e avaliação do desempenho da organização.

2.2 A CONTROLADORIA E NORMATIZAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Tornam-se mais efetivas a aplicação no país das leis que regulam a administração pública, havendo não só maiores critérios a serem observados e cumpridos, como também os órgãos controladores têm atuado habilmente, tudo isso com o foco em contribuir no não desperdício e desvio de recursos públicos.

A avaliação da execução dos serviços, fornecendo informações que atendam aos influenciadores internos de todos os setores dentro do órgão público, auxiliar o governo nas correlações com outras organizações, com os agentes externos fiscalizadores e contribuir na diminuição dos impactos da legislação (CATELLI, 2013).

No contexto a controladoria auxilia nas atividades da gestão, como órgão que subsidia no fornecimento de informações para auxiliar todos os departamentos para uma prestação de serviços e transparência desses, por sua vez aparece como auxílio no cumprimento dessa normatização. Dentre as leis e órgãos destacam-se a Constituição Federal, a Lei complementar 101/2000 e os tribunais de contas, dos quais a seguir serão mencionados.

Conforme a Constituição federal (CF), emitida no ano de 1988, em seu artigo 70, instrui que o órgão de controle interno é responsável pelas atividades de fiscalização nas instituições públicas. Deste modo, averiguando, fiscalizando e examinando as ações, para que estejam de acordo com os princípios e normas constitucionais sob toda e qualquer forma de arrecadação e gerenciamento dos bens públicos (BRASIL, 1988).

Pode-se analisar que perante o exposto, que a legislação brasileira, por meio da sua CF, diversificou e contribuiu com o aprimoramento do controle contábil público, inserindo-o no contexto de um sistema administrativo de controle interno integrado para cumprimento dos dispositivos da legislação.

Dentre as exigências que a controladoria pode auxiliar no cumprimento, são as que versam a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), número 101, emitida no ano de 2000, a qual institui acerca das normas das finanças públicas, voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, implicando em ação delineada e clara, prevenindo os riscos e corrigindo os desvios que danificam o erário, com o foco no cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e o respeito aos limites e condições no que diz respeito a renúncia de receita, de despesas com pessoal, da seguridade social e demais requisitos (BRASIL, 2000).

Assim, observa-se que a lei é uma ferramenta que responsabiliza e pune os gestores que não aplicam corretamente os recursos disponíveis na arrecadação, já que a fiscalização na administração pública exige uma gestão dos cofres públicos com sensatez. Aparece nesse contexto como um órgão externo de controle dos atos da administração, o ‘tribunal de contas’.

Na visão de Neto (2013), o Tribunal de Contas (TC) é um órgão independente o qual a Constituição confere competência para controlar as gestões públicas, subsidiando o Poder Legislativo na análise dos atos de caráter financeiro e orçamentário. Também nos requisitos jurídicos da LRF, o artigo 59, mostra que os tribunais de contas auxiliarão o Poder Legislativo nas regras de controle interno, que versem sobre averiguação e avaliação das contas, estes alertarão quanto às despesas públicas, execução de metas, débitos e sobre irregularidades encontradas (BRASIL, 2014).

Nota-se que todas as ações da Administração Pública necessitam ser publicadas para que os órgãos de controle externo, como o TC obtenha conhecimento sobre a real situação da gestão pública, ou seja, os responsáveis que estão à frente dos poderes executivos precisam prestar contas de todos os seus atos públicos.

Diante disso, Araújo, Lima e Silva (2017) afirmam que a Controladoria é o campo mais adequado dentro do setor público para averiguar o teor dos dados das prestações de contas e o relatório de gestão gerado pelos setores contábil e financeiro, antes do envio aos órgãos de controle externo.

Verifica-se que a controladoria se mostra como órgão que analisa todos os dados, os relatórios de gestão, financeiros ou contábeis, além de averiguarem os próprios atos da administração e contribuir para que tais propósitos sejam contidos de informações competentes, dessa forma promove a conformidade e confiabilidade dos atos da gestão.

2.3 A CONTROLADORIA E O PLANEJAMENTO FINANCEIRO

Peixe (2008) aborda alguns instrumentos da Controladoria pública, destacando as ferramentas gerenciais financeiras, entre elas o papel de evitar bloqueio de repasse de recursos do Tesouro para contas municipais bancárias, instituir, aparelhar e manter atualizado o Plano de Contas dos órgãos da administração e publicar periodicamente os demonstrativos de despesas e receitas de acordo com a lei n.º 4320/64 e a lei de responsabilidade fiscal n.º 101/2000.

Observa-se que a controladoria é utilizada para instruir e nortear os administradores das receitas públicas sobre a forma de utilizá-las com base em um eficiente planejamento de práticas, definição de metas e o controle dessas ações, colaborando com padrões eficazes que buscam um serviço de qualidade voltado à sociedade.

Cavalheiro e Flores (2007), afirmam que mediante um sistema de informações é proposto uma adesão às políticas estratégicas dos órgãos e um envolvimento mais ativo no gerenciamento de suas áreas, assim uma monitoração eficaz dos procedimentos de gestão, conseqüentemente, promove a minimização dos riscos de aplicação das receitas. Nota-se que um sistema de controle interno interligado, o próprio órgão de controladoria, contribui para uma gestão financeira da administração pública já que tem foco em supervisionar e auxiliar as atividades que envolvem as receitas e despesas em busca da consolidação de informações gerenciais das ações de cada setor.

A seguir foram abordadas na visão de Borinelli (2006) algumas estratégias da controladoria focando nas suas contribuições na gestão financeira e nos demais setores públicos, conforme evidenciado no (Quadro 1).

Quadro 1- Estratégias da controladoria

FUNÇÃO	ATIVIDADES
CONTÁBIL	Envolve as atividades referentes a gerenciar as atividades de contabilidade, como manter todos os registros contábeis, elaboração e análise das demonstrações contábeis e desenvolver políticas de controle.
Gerencial estratégica	Compreende as atividades relativas a fornecer elementos de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para que os administradores possam estar devidamente auxiliados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas. Ainda está no desígnio dessa função a prestação de ordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos. Abrange as consequentes agilidades: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração do orçamento; dá condições para a realização do controle, mediante o acompanhamento dos planos; colaborar na assistência da fixação de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; analisar a viabilidade de projetos de investimento e desenvolver condições para a realização da gestão econômica.
Custos	Inclui as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos.
Tributária	Abrange às obrigações legais, fiscais e acessórias ditadas em leis e normas, o que constitui registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições.
Controle dos ativos	Inclui funções de registrar e controlar todos os bens da organização.
Controle interno	Inclui as atividades de acompanhamento do sistema de controles internos, proposto a resguardar o patrimônio do órgão e salvaguardar os interesses da entidade.
Controle de riscos	Compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos na gestão.
Gestão da informação	Compreende as atividades relativas a idealizar modelos de dados e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.

Fonte: Borinelli (2006).

Diante disso entende-se que a controladoria municipal busca uma administração equilibrada de forma hábil com a finalidade de alcançar o desenvolvimento econômico. A implantação do sistema de controle na gestão dos municípios desenvolve técnicas em todos os setores da administração pública, em geral que são capazes de averiguar o processo de globalização das metas que aborda o planejamento governamental, sejam organizacionais, pessoais, fiscais e financeiros.

3 METODOLOGIA

Neste tópico, descrevem-se os processos metodológicos para o alcance dos objetivos da pesquisa, dessa forma, no que tange aos objetivos adotou-se uma pesquisa descritiva, quanto aos procedimentos tem-se um estudo de caso, e enquanto a abordagem do problema os aspectos qualitativos. No presente trabalho fez-se o uso de uma pesquisa do tipo descritiva, isto é, a qual é desenvolvida com o intuito de expor as características de um determinado caso ou população, contribuindo para a compreensão do assunto abordado, uma vez que, se dá principalmente através do uso de observação sistemática (GIL 2008).

Os dados primários foram coletados mediante a aplicação de um questionário que contém dez perguntas abertas, direcionado a controladora da Prefeitura de uma Cidade do interior do Rio Grande do Norte. Por sua vez os dados secundários baseiam-se no estudo bibliográfico de artigos, revistas, livros e pesquisas eletrônicas. Foi realizado um estudo de caso, no qual o objeto de estudo foi uma Prefeitura da região Oeste Potiguar.

O estudo de caso se deu no âmbito da contabilidade pública, o qual contou com dados repassados pela controladora municipal com relação à utilização de ferramentas da controladoria na contribuição da gestão financeira municipal oferecendo confiabilidade nessa pesquisa.

Quanto ao procedimento de pesquisa utilizado, este foi do tipo qualitativo. Na concepção de Dalfovo, Lana e Silveira (2008, p. 5) as pesquisas “qualitativa e quantitativa levam como base de seu delineamento as questões ou problemas específicos adota tanto em um quanto em outro a utilização de questionários e entrevistas”. Quanto a elaboração do questionário foi embasada nos autores citados no referencial deste artigo, conforme evidenciado no (Quadro 2).

Quadro 2 – Instrumento de Pesquisa.

Perguntas	Autores
Como se dá a estruturação do Setor Controle Interno na entidade?	Hochmüller (2009)
Há a existência de um setor de controladoria na prefeitura e quais as ferramentas de trabalho, implementadas para facilitar o controle?	Slomski (2003)
Há um sistema informatizado de controladoria para auxiliar seu trabalho de registro de dados?	Diehl e Durigon (2012)
Qual a relevância da controladoria na administração pública municipal?	Oliveira (2010)
Quais as leis que servem de base no exercício da função controladoria?	Brasil (2000)
Cite as contribuições da controladoria no setor de recursos humanos?	Borinelli (2006)
Qual a contribuição da controladoria no processo de tomada de decisão financeira na Prefeitura?	Cavalheiro e Flores (2007)
Cite as contribuições da controladoria cite algumas que versaram sob orientação das funções básicas de organização (técnico, planejamento e orçamentos)?	Borinelli (2006)

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A análise dos dados estendeu-se entre os meses de janeiro de 2018 a agosto de 2019. O campo de atuação foi em um município do interior do Rio Grande do Norte, tendo como objeto de delimitação do estudo, a administração pública da referida prefeitura. Com relação ao delineamento da pesquisa e tratamento dos dados, foram adotados procedimentos de análise de conteúdo que consistem na coleta de dados por fonte primária e secundária.

Segundo Bardin (2006) a análise de conteúdo refere-se ao grupo de técnicas de análise de opiniões com o intuito de obter, por metodologias sistemáticas e objetivas de descrição do conteúdo das mensagens. A coleta dos dados se deu

por emprego de materiais bibliográficos e documentais extraídos de livros, artigos, e da internet e mediante a aplicação de uma entrevista direcionada a controladora na qual foram baseados no referencial teórico.

4 RESULTADOS

A análise dos resultados da pesquisa na Controladoria da Prefeitura da região Oeste Potiguar teve como instrumento de pesquisa uma entrevista direcionada a controladora, mediante a aplicação de um questionário. A Controladora do Município, localizada na Microrregião da Chapada do Apodi, possui formação acadêmica em ciências contábeis, especialidade em secretariado executivo e atua nos últimos anos no setor de Controladoria de Administração e Finanças, por sua vez, está à frente do cargo nesta prefeitura há um ano e seis meses. Buscando uma compreensão dos resultados da pesquisa, optou-se por demonstrar os achados em três tópicos, sendo estes: a controladoria na gestão municipal, a controladoria e a legislação na administração pública e a controladoria e o planejamento financeiro, detalhados a seguir.

4.1 A CONTROLADORIA NA GESTÃO MUNICIPAL

Nesse quesito a entrevistada afirma que atualmente o setor de controle interno na gestão municipal é composto apenas pela Controladora, ressaltando já que a cidade por ser de pequeno porte, com uma folha de pagamento restrita a algumas funções, o desempenho eficaz de sua função em conjunto com os demais setores conseguem alcançar os propósitos do setor de controle. Assim observando que a prefeitura objeto de estudo possui um controlador como responsável do controle na gestão, agindo e confirmando o que Hochmuller (2009) relata sobre a necessidade do controle que a gestão pública deve cumprir com os serviços para os quais o Estado foi definido como agente responsável, criando a necessidade de controle em relação a qualquer atividade administrativa pública, com isso demonstrando responsabilidade e transparência na administração pública, mostrando-se como instrumento democrático.

Na indagação sobre quais as ferramentas de trabalho são implementadas para facilitar o controle no órgão da controladoria na prefeitura, ela preponderou o cumprimento das obrigações financeiras, fiscais, tributárias e previdenciárias mensalmente; ordem nos processos municipais, e o acompanhamento, e regularização para o portal da transparência.

Corroborando com o entendimento de Slomski (2003), o qual afirma que a controladoria, por sua vez, aparece como um setor administrativo que aparelha todas as informações econômico-físico-financeiras, assessorando o administrador público na correta avaliação dos resultados, constata-se que a controladoria do município atenta para uma gama de vários instrumentos de aprimoramento e acompanhamento de dados econômicos e financeiros para uma estruturação governamental e tomada de decisão.

A controladora acrescenta, ainda, que utiliza de *softwares* ligados as atividades da contabilidade, recursos humanos e publicidade com o objetivo de interpretação e registro dos atos e fatos, dentre esses se destacam *Topdown* e *Public Soft, software* requisitado no estado pelas prefeituras, comprovando com a perspectiva de Dielh e Durigon (2012), tendo em vista que o mesmo afirma sobre que a controladoria com o uso de sistemas ajuda na explanação e entendimento dos dados sociais que ocorrem na administração pública proporcionando uma gestão mais eficiente e eficaz.

Indagada sobre o que vem a ser a controladoria, destacando sua relevância na administração pública, a entrevistada afirma que a controladoria é utilizada para aperfeiçoar o processo decisório garantindo informações adequadas aos órgãos fiscalizadores em busca de uma eficácia gerencial, assegurando a continuidade da gestão com responsabilidade nos cumprimentos fiscais. Visão confirmada por Oliveira (2010) que aborda que a controladoria, tem como papel colaborar na otimização do resultado econômico, aprimorando o emprego dos recursos nas atividades direcionadas à sociedade, contribuindo assim no decorrer da gestão.

Em relação à otimização dos recursos, o órgão público precisa atender o que aborda as leis que regem a contabilidade pública e a gestão municipal não agindo assim em desconformidade com o que dita os órgãos de apreciação das contas. O tópico seguinte mostrara como a controladoria influi nesse processo no município estudado.

4.2 A CONTROLADORIA E A LEGISLAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No processo ao atendimento a legislação, a mesma no desempenho da sua função de controladora procura contribuir ao máximo para que a gestão atenda as leis que regem a administração pública, seja: Lei Orçamentária Anual (LOA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Plano Plurianual (PPA), diante de qualquer pressuposto de diretrizes a controladoria exerce papel fundamental para desenvolvimento e execução das atividades governamentais, Constituição Federal de 1988, Lei Federal n.º 4.320/64, Lei de Licitações n.º 8666/93, Resolução n.º 032/18 TCE/RN, Resolução n.º 012/16 Contas Anuais, Resolução TCE - Documentos de despesas 11 de 2016 Sumulam-22 TCE RN e decreto municipal 19 de 2017 - ordem cronológica.

A própria Constituição federal 88, está em acordo com a afirmação anterior, no seu Art. 70, quando dita que o órgão de controle interno é responsável pelas atividades de fiscalização nas instituições públicas; dessa maneira, examinando e vigiando as ações, para que estejam em obediência aos princípios e leis que versam sob qualquer forma de arrecadação e administração de bens e valores públicos. Nesse sentido pode contribuir ainda que Silva (2013 *apud* ARAÚJO; LIMA; SILVA, 2017) que o órgão mais adequado dentro das prefeituras para verificar o teor dos dados das prestações de contas e o balanço da gestão gerado pelos setores contábil e financeiro, é a controladoria.

Agir com conformidade é papel do gestor, na busca da melhoria na aplicabilidade dos recursos públicos de acordo com os aspectos da legalidade. Confirmando a

contribuição da controladoria na observação as normas, o próximo tópico é explicar em que ela contribui no planejamento e execução financeira eficaz na cidade pesquisada.

4.3 A CONTROLADORIA E O PLANEJAMENTO FINANCEIRO

Nesse quesito citaram-se algumas contribuições da controladoria nos setores de recursos humanos e sobre as orientações das funções básicas de organização (técnica, planejamento, e orçamentos) como, por exemplo, o levantamento constante dos processos ativos licitatórios para necessidades das secretarias municipais; acompanhamento para adimplência do Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias (CAUC); auxílio nas documentações do setor administrativo; implantação do *check list* das documentações que deve conter nos processos de despesas, inclusive no ato da entrega das notas fiscais pelo prestador de serviços; auxílio nas demandas burocráticas do ‘gabinete municipal’; auxílio para implantação e organização do *e-sic*; atendimento ao público para auxílio às demandas das secretarias, e controle para renovação das certidões fiscais.

Na visão de Borinelli (2006) uma das funções da controladoria é a gestão da informação seja ela organizacional, tributária, recursos humanos, etc; mediante as atividades respectivas a fornecer amostras de dados e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas. Assim todas essas atividades citadas pela controladora se incluem nessa demanda relatada pelo autor, mostrando um desempenho eficaz nessa prefeitura municipal no setor de controladoria.

Finalizando, a servidora municipal mostra como a controladoria contribui no processo de tomada de decisão financeira na Prefeitura, afirmando que o referido setor realiza o acompanhamento de todo o processo de despesas realizadas conforme autorização do gestor, envolvendo-se diretamente na condução dos processos realizados pelo referido município, verificando se as etapas elaboradas no processo operacional dos gastos dos recursos públicos estão de acordo com o determinado pela legislação. Dessa forma, pode-se observar que o setor de controladoria aprecia todo o processo, desde o planejamento até a liquidação total do serviço ou produto adquirido pela prefeitura.

Confirmando o que afirma Cavalheiro e Flores (2007) que mediante um sistema de informações de controle, a própria controladoria, é possível um envolvimento no gerenciamento de suas áreas, assim uma monitoração eficaz dos procedimentos na gestão, por conseguinte, promove uma diminuição dos riscos de aplicação das receitas e favorece a tomada de decisão financeira.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desse estudo foi identificar como a controladoria contribui no processo de tomada de decisão financeira em uma Prefeitura da região Oeste Potiguar. Para atingir o objetivo pretendido inicialmente foi efetivado um estudo bibliográfico, de modo a produzir um embasamento teórico ao trabalho e permitir a elaboração do roteiro que estruturou a entrevista. Em seguida foi realizada uma entrevista estruturada, direcionada a controladora de um município da região oeste do estado do RN.

Por meio dos dados obtidos da entrevista e da análise do conteúdo foi possível afirmar que a controladoria tem sua relevância no processo de cumprimento das legislações fiscais, tributárias, e atendimento de normas dos tribunais de contas, normas essas que versam sobre os municípios. Isso na cidade pesquisada pode ser mostrada através de um acompanhamento contínuo a obediência dos quesitos da legislação, por sua vez destaca-se a questão de controle especificado na constituição federal, ao cumprimento da lei de licitações, ao cumprimento a lei de responsabilidade fiscal dentre outras.

Mediante os resultados alcançados, pode-se constatar também que o papel da controladoria no município é de produzir informações precisas, hábeis sobre os setores administrativos, contábil, financeiro dentre outros, para uma continuidade eficaz na gestão pública daquele município. Isso se dá desde o planejamento da despesa, execução, liquidação e pagamento de tais atos, sempre buscando se encaixar dentro do que tem a oferecer de recurso o município para executar qualquer serviço, adquirir bem, ou material, assim a controladoria atua de uma forma a equiparar os gestores no momento de escolher as alternativas que conduzem a entidade pública em direção ao alcance de suas metas com o que tem de disponível de valores públicos.

Logo a controladoria mediante seus instrumentos gerenciais, enfocando nos relatórios advindos de análise dos dados contábeis sobre disponibilidades de receitas e execução de despesas, é um instrumento de imprescindível para os municípios, pois produz informações claras e confiáveis auxiliando a administração no processo de tomada de decisão financeira eficaz. Com isso vê-se que o objetivo pretendido fora alcançado.

Em relação às limitações ao estudo, cita-se, a pouca disponibilidade de prefeituras focando no setor de controladoria a se passar informações que viesse a enriquecer a pesquisa, por se tratar muito dos casos de dados gerenciais internos.

Para as próximas pesquisas, sugere-se a realização de uma pesquisa quantitativa, utilizando o levantamento em diversas prefeituras, buscando enfatizar como a controladoria contribuía nos municípios que tem os mesmos índices de receitas públicas disponibilizadas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, J. C. O.; LIMA, F. G. V.; SILVA, K. M, da S. **CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA: um estudo na Unidade de Controle Interno (UCI) do Município de Castanhal sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**, 2017. Disponível em: file:///C:/Users/annap/Desktop/9376_-_controladoria_na_gestao_publica_-_um_estudo_na_unidade_de_controle_interno_uci_do_municipio_de_castanhal_sob_a_otica_da_lei_de_responsabilidade_fiscal_lrf.pdf. Acesso em: 03 out. 2019.

ASSIS, L. de; CATAPAN, A.; SILVA, C. L. da. **As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: uma análise da gestão dos órgãos de controle**.2016. Disponível em: [file:///C:/Users/annap/Desktop/4055-21567-1-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/annap/Desktop/4055-21567-1-PB%20(1).pdf). Acesso em: 02. out.2019.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo** (L. de A. Rego e A. Pinheiro, Trads.). Lisboa: Edições 70. (Obra original publicada em 1977), 2006.

BORINELLI, M. L. Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. **Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo**, São Paulo, SP, 2006. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/pt-br.php>. Acesso em 28. out. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitui... Acesso em: 03 out. 2019.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 03 out. 2019.

CASTRO, R. P. A. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CATELLI **A Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. GECON. 2ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **A organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. 4.ed. Porto Alegre: CRCRS, 2007. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF Acesso em: 23 out. 2019.

CHAVES JÚNIOR, O. D. L.; OLIVEIRA JÚNIOR, N. J. de; LIMA M. de S. **A controladoria nas organizações públicas: um estudo de caso.** 2007. Disponível em: file:///C:/Users/annap/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/1489-1489-1-PB.pdf. Acesso em: 02. out. 2019.

DALFOVO, M. S.; LANA, R. A.; SILVEIRA, A. **Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico.** 2008. Revista interdisciplinar científica aplicada, Blumenau, v.2, n.4, p.01-13, Sem II. 2008 ISSN 1980-703. Disponível em: http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodos_quantitativos_e_qualitativos_um_resgate_teorico.pdf. Acesso em: 22 set. 2019.

DIEHL, C.; A.; DURIGON, A. **A Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no congresso USP de controladoria e contabilidade período de 2001 A 2011.** 2014. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/309782597_CONTROLADORIA_NO_SETOR_PUBLIC. Acesso em: 02. out. 2019.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOCHMÜLLER, André Blois. **A controladoria governamental no âmbito da gestão pública.** 2009. Disponível em: <http://www2.al.rs.gov.br/biblioteca/LinkClick.aspx?fileticket=fpXcXa4atSI%3D&tabid=5639> Acesso em: 02. out. 2019.

MACÊDO, F. F. R. R.; LAVARDA, C. E. F. Características da Produção Científica sobre Orçamento Público, Orçamento Participativo e Controladoria Pública na primeira década do Século XXI. **Revista Administração Pública e Gestão Social.** v.5, n.1, p. 34-42, jan.-mar 2013.

NETO, José Carvalho da Silva. **Controladoria na gestão pública.** Recurso eletrônico. Timon: ed do autor, 2013.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Controladoria governamental: governança e controle econômico na implantação das políticas públicas.** São Paulo: Atlas, 2010.

PEIXE, B. C. S. **Finanças Públicas: Controladoria governamental.** Curitiba: Juruá, 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

CAPÍTULO 2

APLICABILIDADE DO *BALANCED SCORECARD*: UM ESTUDO COMPARATIVO COM AS MAIORES INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS BRASILEIRAS

Éllen Jarine Silvério de Andrade

Especialista de Contabilidade Gerencial e Controladoria - UERN

Wênyka Preston L. B. da Costa

Doutora em Administração – UNP

Professora do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Jandeson Dantas da Silva

Mestre em Controladoria - UFC

Professor do Curso de Ciências Contábeis da UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutor em Geografia - UFPE

Professor do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Rafael Ramon Fonseca Rodrigues

Mestre em Administração – UNP

Professor do Curso de Ciências Contábeis - UERN

RESUMO

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma ferramenta de medição de desempenho onde são considerados não somente os aspectos financeiros, mas também os fatores intangíveis das instituições, se constituindo em uma nova forma de gestão, onde a organização passa a ser avaliada sob quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado, e conhecimento. Nesse sentido, a pesquisa teve como objetivo realizar um comparativo acerca da aplicabilidade

do BSC nas maiores instituições financeiras brasileiras. A metodologia é caracterizada como uma pesquisa de caráter descritiva e de natureza qualitativa. Como procedimento utilizou-se de uma pesquisa documental e, para coleta de dados se utilizou como fonte primária documentos públicos das instituições estudadas disponibilizados nos sites das mesmas. Sendo a análise dos dados obtidos, realizada através de uma análise de conteúdo. Como resultado foi possível destacar que às três instituições estudadas fazem uso do BSC em suas atividades, porém de maneiras diferentes, de acordo com suas necessidades. Quanto às perspectivas, as instituições utilizam às quatro perspectivas do BSC, bem como indicadores de desempenho para cada perspectiva. E por último, verificou-se que todas as instituições estudadas fazem uso de mapas estratégicos elaborados de acordo com as metas para médio e longo prazo. A pesquisa contribuiu para a academia, pois tratou da referida temática, explanando o assunto abordado e descrevendo as suas características. Bem como contribuiu no âmbito profissional, pois pôde enaltecer a relevância da contabilidade gerencial e suas ferramentas.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Avaliação de Desempenho. Gestão Estratégica.

ABSTRACT

The Balanced Scorecard (BSC) is a performance measurement tool that takes into account not only the financial aspects, but also the intangibles of the institutions, constituting a new form of management, where the organization is evaluated under four perspectives: financial, customer, internal processes, and learning and knowledge. In this sense, the research aimed to make a comparative about the applicability of BSC in the largest Brazilian financial institutions. The methodology is characterized as a descriptive and qualitative research. As a procedure we used a documentary research and for data collection used as primary source public documents of the studied institutions available on their websites. Being the analysis of the data obtained through a content analysis. As a result it was possible to highlight that the three institutions studied make use of BSC in their activities, but in different ways, according to their needs. As for perspectives, institutions use the four BSC perspectives as well s indicators for each perspective. And finally, it was found that all the institutions studied make use of strategic maps prepared according to the medium and long term goals. The research contributed to the academy, because it dealt with the mentioned theme, explaining the subject and describing its characteristics. As well as contributed in the professional field, as it could praise the relevance of management accounting and its tools.

Keywords: Management Accounting. Performance evaluation. Strategic management.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, o mundo vem passando por um processo de transformação nos aspectos contábil-financeiro-econômico. Com o surgimento de novos conceitos e ferramentas de gestão, através dos sistemas de informação e com toda a tecnologia disponível para os gestores, as organizações que não se adequaram a essas mudanças acabaram ficando para trás.

Teixeira, Cruz e Fonseca (2015) afirmam que o *Balanced Scorecard* (BSC) é uma forma de se avaliar o desempenho de áreas específicas da organização, gerando informações sobre quantidade e qualidade dos setores da mesma, observando a necessidade de melhorias e quais setores devem ser priorizados. Sendo identificados sobre os aspectos financeiros, os clientes, o crescimento, processos internos da entidade e aprendizado.

Em sentido amplo o BSC é um instrumento que visa melhorar o desempenho da entidade, corrigindo falhas específicas que podem fazer diferença na eficiência das atividades desempenhadas na organização, de acordo com as informações fornecidas de cunho financeiro, econômico e contábil. Sendo assim, é um mecanismo que serve de auxílio, para que toda a organização possua conhecimento sobre as estratégias adotadas pela organização e estabelecer as metas que pretendem atingir, deixando claro para cada setor o que se deve fazer para um bom desempenho e as consequências de suas atividades realizadas (VIEIRA; PETRI, 2014).

As boas práticas gerenciais influenciam no rumo que a organização irá tomar e decisões que farão diferença no futuro, atraindo assim investidores e melhorando a imagem da organização no mercado, o que dará credibilidade para a mesma.

Diante disso, Telles, Telles e Bittencourt (2015) realizaram um estudo com o objetivo de identificar em que aspectos, o modelo de gestão do Banco do Brasil, entidade de economia mista, difere ou se assemelha do BSC. Onde se constatou, através de pesquisa documental, que o modelo utilizado pelo Banco do Brasil não só é semelhante ao BSC como o mesmo é base do seu modelo de gestão.

Já na pesquisa realizada por Frota (2015) buscou-se identificar o uso da ferramenta de gestão BSC na Rede Escola de Governo da Fundação para o Desenvolvimento de Recursos Humanos. Com os resultados, verificou-se o BSC como uma alternativa de ferramenta de gestão eficaz, mensurando resultados de desempenho, tornando possível a realização da aplicação do processo operacional da estratégia, ponto falho na maioria dos planejamentos estratégicos.

Nesse sentido, o presente estudo apresentou a seguinte problemática: como é aplicado o BSC nas instituições financeiras brasileiras? O objetivo geral da pesquisa foi, portanto, realizar um comparativo acerca da aplicabilidade do BSC nas instituições financeiras brasileiras.

Logo, o presente estudo se mostrou relevante, por destacar pontos essenciais sobre o uso do BSC e as suas consequências para as organizações, desde o processo de identificação de falhas até o processo de medidas corretivas com a adesão de sistema de metas, onde toda a organização passa a trabalhar em conjunto para o alcance de um só objetivo.

De acordo com Vieira *et al.* (2018) a utilização do BSC se torna significativo devido às várias oportunidades de ganhos na administração da entidade, nos indicadores dos diversos ramos e no planejamento estratégico a médio e longo prazo.

A metodologia da pesquisa, que é de cunho descritivo, com abordagem do problema qualitativa. Quanto aos procedimentos, trata-se de um estudo documental, sendo desenvolvida com base em fontes primárias, sendo esses os relatórios integrados das instituições estudadas. Com relação aos dados secundários sobre a temática, utilizou-se de artigos, livros, dissertações e com um levantamento de dados comparativo, sobre as maiores instituições financeiras brasileiras e a revisão da literatura.

O trabalho está dividido em cinco seções. Na primeira seção encontra-se esta introdução, apresentando a problemática a ser investigada e os objetivos. A segunda parte retrata o referencial teórico em que conceitua o BSC, bem como sua relevância e sua utilização. A terceira seção apresenta a estruturação metodológica do estudo. Na quarta seção se encontram os resultados, seguido da quinta e última seção onde se encontram as considerações finais. Por fim, as referências bibliográficas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção é pautado o referencial teórico, que apresenta a fundamentação necessária para as questões de pesquisa, justifica o objetivo do trabalho e norteia a estruturação do instrumento de coleta de dados, dando ênfase nos seguintes temas: contabilidade Gerencial; *Balanced Scorecard* (BSC) e suas perspectivas; mapas estratégicos e sua estruturação com o BSC.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial se refere a uma parte do sistema contábil que determina a direção que a organização deverá tomar, através de um conjunto de práticas que produzirão informações que irão posteriormente auxiliar na tomada de decisões.

Quinteiro (2013) ressalta que a contabilidade ganhou valor quando passou a ser observada como ferramenta de gestão, permitindo ao administrador visualizar a situação financeira do seu negócio seus pontos fortes e fracos.

Para Oliveira e Voese (2014) a contabilidade gerencial tem como principal objetivo dar suporte aos gestores e orientar a organização para a utilização de seus recursos de forma correta, de modo a agregar valor em situações que envolvam competição e dinamicidade, decorrentes das mudanças na economia e no mercado e das necessidades de informação. Almeida Filho, Silva e Peruzzi (2015) complementam que a contabilidade gerencial consiste em uma ferramenta de gestão, derivada da necessidade dos gestores de analisar todos os setores de sua organização, servindo de suporte na tomada de decisões por fornecer informações claras.

Quinteiro (2013) afirma que a contabilidade gerencial auxilia os seus usuários na execução de suas atividades, melhorando a qualidade das mesmas, bem como ajuda na redução de custos operacionais e ajusta as operações as necessidades dos usuários externos, os clientes.

Sendo assim, a contabilidade gerencial é um seguimento da contabilidade que serve de ferramenta relevante para a gestão, pois tem como principal objetivo auxiliar na distribuição dos recursos da organização.

2.2 *BALANCED SCORECARD* (BSC)

Com o cenário empresarial cada vez mais estratégico, as empresas estão adotando boas práticas de gestão para conseguirem se manter no mercado. Telles, Telles e Bittencourt (2015) afirmam que as empresas que passaram a adotar boas práticas de governança conseguiram mais credibilidade com os investidores e com o mercado.

Uma das ferramentas de gestão empresarial é o BSC, que nada mais é do que um conjunto de estratégias que envolvem todos os setores da organização, e que pode ser adaptado para todo tipo de atividade empresarial.

O BSC de acordo com Kaplan e Norton (1997) surgiu como uma ferramenta de gestão inovadora, que permite a alta administração focalizar a atenção de suas organizações nas estratégias que trarão sucesso em longo prazo, pois o BSC compreende dimensões que as empresas não costumavam avaliar, por muitas vezes focarem apenas no desempenho financeiro. O BSC consegue interagir todos os setores da empresa, fazendo com que todos almejem um mesmo resultado e trabalhem para alcançá-lo em conjunto.

Na visão de Fernandes (2013) o BSC é uma metodologia que associa uma quantidade equilibrada de indicadores, permitindo aos gestores e colaboradores visualizar a entidade sob várias perspectivas ao mesmo tempo, o que possibilita a tradução e a implementação da estratégia. Com o uso desta ferramenta é possível ordenar esforços e metas na busca pela melhoria contínua e pela efetividade, visto que se parte do pressuposto de que nenhum indicador isolado pode fornecer metas de desempenho claras ou de manter o foco da organização naquilo que realmente é relevante.

As medidas estratégicas financeiras já são costumeiras e amplamente conhecidas, porém, essas não são mais suficientes para que mantenham a empresa em uma boa situação. Na visão de Vieira e Petri (2014) o BSC auxilia a entidade no seu planejamento e em como executá-lo, com uma visão de causas e efeitos das atividades desempenhadas pela mesma. O BSC é um mecanismo que auxilia todos os que estão envolvidos na atividade da empresa, para o entendimento do plano estratégico, bem como a interação para que todos trabalhem em um só alinhamento.

Kaplan e Norton (1997) enfatizam que o que não é medido não é gerenciado. Ou seja, que para as organizações sobreviverem em um cenário competitivo, o sistema de gestão e medição de desempenho deve ser norteador das suas estratégias. Como caracterizam Rosa *et al.* (2016) o BSC diferencia-se das demais ferramentas gerenciais por permitir que se torne entendível às relações entre o planejamento estratégico e o operacional, através de perspectivas do *scorecard*, os resultados almejados que serão objetivos de longo e curto prazo e os vetores do desempenho destes resultados. Cabe salientar que não existe fórmula única para a escolha e aplicação de suas perspectivas, essas serão adaptadas de acordo com as necessidades e características da entidade, para que assim as singularidades existentes no negócio possam ser analisadas e discutidas entre os gestores e responsáveis durante o desenvolvimento das atividades.

O BSC não considera apenas os fatores financeiros, mas também os fatores intangíveis. Como descrito por Conceição (2014) a perspectiva financeira envolve os métodos contábeis tradicionais, em que se avaliam os números nos aspectos de sobrevivência, êxito e lucro almejado. Servindo de norte para as demais, pois, através dessa perspectiva a empresa consegue definir objetivos e medidas para as demais. Envolvendo as expectativas de longo e curto prazo da organização, demonstrando se o desempenho da estratégia está influenciando nos resultados financeiros.

Uma das perspectivas avaliadas no BSC é a de clientes, que na visão de Frota (2015) diz respeito a uma análise realizada pela ótica do cliente da empresa, sobre a relação do mesmo com os serviços e/ou produtos adquiridos pela entidade. Assim a organização poderá alinhar suas medidas aos seus resultados analisando sua posição no mercado, para que possam alcançar de seus clientes, fidelidade, conquista de novos clientes, retenção, captação, satisfação e lucratividade.

Na perspectiva dos processos internos, os gestores identificam os fatores mais críticos, que poderão influenciar no financeiro e aos seus clientes. Na elaboração dos indicadores desta perspectiva, em especial, os administradores deverão identificar onde está atuando, a necessidade de seus clientes, bem como o porte dos mesmos, para que possam definir a forma de executar suas estratégias. Assim como a forma de produção de seus serviços e/ou produtos e sua qualidade, controle de custos e tempo, que poderão influenciar na sua situ-

ação financeira almejada. A medição do desempenho dos processos internos é relevante para a organização, pois, se não desempenhar de forma correta, não atenderá os seus clientes como o esperado e conseqüentemente não alcançará um bom desempenho em números (TELLES; TELLES; BITTENCOURT, 2015).

Kaplan e Norton (2006) alegam que durante décadas os gestores tratavam os seus grupos de apoio (funcionários) como despesa, os monitorando para detectar se produziam mais benefícios do que custos para a organização. Nesse sentido, incluíram ao BSC a perspectiva do aprendizado e do crescimento, onde na visão deles é a perspectiva mais fundamental do BSC, por ser uma forma de desenvolver e compartilhar os ativos intangíveis, através do desenvolvimento do capital humano, capital da informação e do capital organizacional. Com essa perspectiva eles afirmam que é imprescindível para a organização, medidas de desempenho como fornecer treinamentos para os seus colaboradores, aprendizado pessoal, reconhecimento de habilidades, menos rotatividade de funcionários, dentre outros, que resultarão no crescimento e melhoria dos resultados.

Kaplan e Norton (1997) apontam que às quatro vertentes do BSC equilibram os objetivos de curto e longo prazo, os resultados almejados e os mediadores do desempenho, as medidas objetivas concretas e as medidas subjetivas mais imprecisas. Tendo como peculiaridade a eficiência em traduzir a visão e a estratégia da empresa por indicadores de desempenho originários de objetivos estratégicos e metas que interagem em meio a uma estrutura lógica de causa e efeito.

Portando, as perspectivas do BSC são um conjunto de informações derivadas de segmentos diferentes, mas relacionadas ao objetivo da organização, que irão nortear a mesma para qual meta atingir, auxiliando também na implementação e controle de estratégias.

2.3 MAPAS ESTRATÉGICOS

A criação e utilização de mapas estratégicos são fundamentais para o bom desempenho das estratégias da organização, que na opinião de Santana (2014) são responsáveis por criar um elo entre as variáveis que compõem o BSC, onde ficam integrados os objetivos, metas, ações, missões e medidas determinadas pela empresa durante o percurso desenvolvido.

Segundo Kaplan e Norton (2004) os mapas estratégicos são a representação visual da estratégia, elaborados em uma única página demonstrando como os objetivos nas quatro perspectivas se conectam e combinam para descrever a estratégia de forma fácil de ser compreendida. Através deles se torna visível como os vários indicadores aplicados no BSC, se formulados de acordo com a necessidade da empresa, conseguem fornecer apoio para a escolha de uma estratégia singular.

Segundo Rodrigues (2014) o mapa estratégico foi adquirindo forma ao longo da escolha dos indicadores mais relevantes para cada uma das variáveis do BSC. O mapa estratégico é caracterizado por ser fácil de interpretar, objetivo e por interligar às quatro perspectivas, demonstra os objetivos estratégicos, reajustado às necessidades da entidade e reflete de forma real a situação da mesma, indicando como a gestão deve avaliar o desempenho da organização.

Para Kaplan e Norton (2001) os mapas estratégicos descrevem o processo de conversão de ativos intangíveis em ativos tangíveis, que conecta os resultados almejados para clientes e também os resultados financeiros. Em uma estrutura de arquitetura os mapas estratégicos fornecem uma visão de crescimento da receita e o que gerou a mesma, funcionando como um conjunto de medidas que demonstram a rentabilidade e se os indicadores de estratégia utilizados estão levando a organização para um caminho de sucesso ou fracasso. Para o alcance dos objetivos traçados no BSC é de fundamental relevância a formulação e utilização de mapas estratégicos eficazes, de modo que, a entidade possa acompanhar todo o processo estratégico e consiga identificar qual o percurso mais claro que a mesma deverá seguir nas suas tomadas de decisões.

Os mapas estratégicos conseguem transmitir através de uma imagem todo o processo de transformação de ativos intangíveis em recursos, através dos parâmetros utilizados no BSC. Oliveira (2014) afirma que após a elaboração do BSC, com base nas relações de causa e efeito, em cada perspectiva, a empresa deve adaptar o mapa estratégico ao seu quadro de metas e objetivos específicos, de acordo com sua estratégia. Ou seja, os mapas estratégicos podem ser elaborados de forma diversa, em função da estratégia e objetivos utilizados por cada entidade. Esta adequação poderá inclusive gerar mudanças na disposição das perspectivas do BSC no mapa.

No BSC se encontram os indicadores e metas utilizados no mapa estratégico, já o mapa estratégico descreve a lógica da estratégia, demonstrando de forma clara os processos internos críticos que criam valor e os ativos intangíveis que merecem atenção para que os objetivos da organização possam ser alcançados. Um mapa estratégico bem construído deve mostrar os inter-relacionamentos entre os processos internos da organização e os ativos intangíveis que criam vantagem competitiva sustentável no mercado. A estratégia utilizada no mesmo só será bem-sucedida se as atividades foram executadas em conjunto de forma alinhada e integrada (KAPLAN; NORTON, 2004).

O mapa estratégico, quando elaborado, considera todos os objetivos e metas traçados pela entidade, inclusive as estratégias traçadas por cada perspectiva do BSC, fazendo com que possam trabalhar em conjunto com as demais perspectivas. De acordo com o entendimento de Santana (2014) a execução do mapa estratégico exige dos gestores uma ideia clara e concisa dos objetivos, metas e ações para atingi-los, considerando inúmeras variáveis que vão desde a obsolescência de Sistema de Informações Gerenciais (SIG) a poucos recursos humanos, não qualificação destes materiais escassos, dentre outros.

A elaboração do mapa estratégico deve apontar a missão e os valores organizacionais, de modo a fortalecer uma visão estratégica. Esta visão estratégica deve especificar o objetivo global da organização. A construção do BSC e a apresentação das quatro perspectivas consistem nas relações de causa e efeito, assumindo como principal objetivo a criação de valor para os acionistas, resultante dos ativos intangíveis (RODRIGUES, 2014).

Neste sentido, segundo Oliveira (2014) no momento da construção de um mapa estratégico os gestores devem considerar a necessidade de integração e alinhamento entre os diversos objetivos e metas para que se possa cumprir a proposição de valor ligada à estratégia que foi escolhida pela organização. É a partir do mapa estratégico que o BSC transpassar os objetivos em indicadores e metas, os quais após serem apontados necessitarão de programas que viabilizem o seu alcance.

Segundo Gaio e Duclós (2011) a ferramenta BSC e os mapas estratégicos, quando elaborados de forma correta e de acordo com a necessidade e objetivos da organização, traduzem a visão e a estratégia da entidade em objetivos e medidas tangíveis. Ao articularem os resultados almejados pela entidade com os indicadores desses resultados, os gestores esperam canalizar as energias, as habilidades e os conhecimentos específicos dos colaboradores na empresa inteira, para atingir as metas de longo prazo. Por fim, assegura o desenho sincronizado de todos os setores relevantes da organização e na identificação dos encadeamentos de ações que possibilitam o desempenho sustentável.

Em vista disso, o BSC com o mapa estratégico cria uma estrutura de fácil entendimento, uma linguagem para transpassar a missão e a estratégia, bem como metas e objetivos esperados pela organização e utiliza indicadores para informar os colaboradores sobre os vetores do sucesso atual e futuro.

3 METODOLOGIA

A pesquisa teve como objeto de estudo às três maiores instituições financeiras, brasileiro em ativos totais, sendo estas: banco do Brasil, Caixa Econômica, Itaú Unibanco.

No tocante à natureza dos objetivos, enquadra-se como uma pesquisa descritiva, pois buscará descrever e explicar características de uma determinada população ou fenômeno analisado, estabelecendo relações entre as variáveis (RAUPP; BEUREN, 2008).

Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa documental, que na visão de Marconi e Lakatos (2010) se refere a uma fonte de coleta de dados que se restringe a documentos, escritos ou não, montando o que se nomeia de fontes primárias, podendo a elaboração de estes documentos ter ocorrido durante o momento em que o fenômeno ou fato aconteceu, ou mesmo depois.

Com relação à abordagem do problema a presente pesquisa caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa, pois de acordo com Raupp e Beuren (2008) por ser contextual e interpretativa, sem a utilização de dados estatísticos, tendo como intuito conhecer características individuais de grupos inseridos na sociedade de maneira mais profunda, nesse caso às cinco instituições estudadas.

A coleta de dados desta pesquisa se deu por um levantamento de materiais secundários publicados como, livros, artigos, dissertações e revistas. Como material primário, foram utilizados os relatórios sustentáveis das instituições referentes aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, onde estavam inclusas informações administrativas, financeiras, econômicas, demonstrações contábeis e informações de cunho social, disponibilizados nos sites de cada um dos bancos, o que fortalece o caráter documental da pesquisa.

O Banco do Brasil S. A., criado em 1808, é uma empresa de economia mista, controlada pela União e a maior instituição financeira da América Latina em ativos, somando R\$ 1,51 trilhão em dezembro de 2015, possuindo mais de 109 mil funcionários e mais de 61 milhões de clientes, o Banco do Brasil manteve posição de destaque no mercado de crédito brasileiro (BANCO DO BRASIL, 2016).

A Caixa Econômica Federal, ou apenas Caixa Econômica, foi fundada em 1861, a mesma é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Fazenda, com sede e foro em Brasília (DF). A Caixa Econômica age como parceira estratégica do Governo Federal na operação de políticas públicas e programas sociais e de transferência de renda, combina a prestação de serviços bancários a atividades nos setores de habitação, saneamento básico e infraestrutura, contribuindo para o desenvolvimento nacional e a melhoria dos padrões de vida da população (CAIXA ECONÔMICA, 2016).

O Itaú Unibanco Holding S. A., ou Itaú Unibanco, refere-se a *holding*, financeira de capital aberto que, em conjunto com empresas coligadas e controladas, atua na atividade bancária e em todas as modalidades, no Brasil e no exterior. O banco Itaú possui mais de 90 anos de história e é o maior banco privado da América Latina, em ativos totais, estando presente em 19 países (ITAÚ UNIBANCO, 2016).

A análise dos dados obtidos foi realizada com base na revisão da literatura comparada aos relatórios das instituições financeiras estudadas, através de uma análise de conteúdo como instrumento de análise de dados, que na visão de Silva e Fossá (2013) se trata de uma técnica de análise das comunicações que irá analisar o que foi observado pelo pesquisador, classificando em temas ou categorias que auxiliam o leitor na compreensão dos assuntos abordados e do que está por trás dos discursos, podendo ser o conteúdo estudado verbal ou não verbal.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Neste tópico foram trabalhados três subtópicos, que trataram sobre como cada instituição utiliza o BSC, a semelhança do modelo de gestão do BSC com os modelos de gestão de cada instituição estudada e quais indicadores de desempenho do BSC são utilizados nas instituições.

4.1 BSC NAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

A utilização do BSC só se torna eficaz para as entidades se elaborado de uma forma que agregue valor a entidade, de acordo com o que a mesma necessita.

No que diz respeito à utilização do BSC pelas instituições estudadas, constatou-se que todas fazem uso se não do BSC, de alguma característica do mesmo, conforme demonstra o (Quadro 1).

Quadro 1 - Utilização do BSC em cada instituição

FUNÇÃO	ATIVIDADES
CONTÁBIL	Envolve as atividades referentes a gerenciar as atividades de contabilidade, como manter todos os registros contábeis, elaboração e análise das demonstrações contábeis e desenvolver políticas de controle.
	Compreende as atividades relativas a fornecer elementos de natureza contábil.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Na visão de Fernandes (2013) o BSC é uma metodologia que associa uma quantidade equilibrada de indicadores, permitindo aos gestores e colaboradores visualizar a entidade sob várias perspectivas ao mesmo tempo, o que possibilita a tradução e a implementação da estratégia. Com o uso desta ferramenta é possível ordenar esforços e metas na busca pela melhoria contínua e pela efetividade, visto que se parte do pressuposto de que nenhum indicador isolado pode fornecer metas de desempenho claras ou de manter o foco da organização naquilo que realmente é relevante.

Rosa *et al.* (2016) enfatiza que não existe fórmula única para a escolha e aplicação do BSC e suas perspectivas, essas serão adaptadas de acordo com as necessidades e características da entidade, para que assim as singularidades existentes no negócio possam ser analisadas e discutidas entre os gestores e responsáveis durante o desenvolvimento das atividades.

O diferencial do modelo de gestão do BSC são seus indicadores de desempenho, por serem a maioria não financeiros, faz com que as empresas possam medir seu desempenho através de ativos intangíveis.

Analisando o Quadro 2 pôde-se constatar que as cinco instituições financeiras estudadas utilizam as quatro perspectivas originais do BSC.

Quadro 2 – Indicadores de desempenho do BSC utilizados nas instituições

Perguntas	Autores
Como se dá a estruturação do Setor Controle Interno na entidade?	Hochmüller (2009)
Há a existência de um setor de controladoria na prefeitura e quais as ferramentas de trabalho, implementadas para facilitar o controle?	Slomski (2003)
Há um sistema informatizado de controladoria para auxiliar seu trabalho de registro de dados?	Diehl e Durigon (2012)
Qual a relevância da controladoria na administração pública municipal?	Oliveira (2010)
Quais as leis que servem de base no exercício da função controladoria?	Brasil (2000)

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Ruiz (2013) acrescenta que o plano de ação alinhado aos indicadores é o que define e fornece o necessário para uma boa iniciativa estratégica. Sendo que, para cada indicador, os gestores precisam de iniciativas estratégicas necessárias para que se possa alcançar as metas estabelecidas, gerenciadas pelo acompanhamento de cada uma delas.

Kaplan e Norton (1997) referem que os indicadores do BSC não devem substituir os indicadores do sistema de medição cotidiano da organização. Os indicadores e o modelo de gestão do BSC devem ser adaptados à necessidade da organização, fazendo com que direcione a atenção dos gestores e funcionários para fatores que poderão influenciar no futuro da empresa.

4.2 PERSPECTIVAS

Muito mais do que um medidor de desempenho, o BSC é um sistema gerencial capaz de promover melhorias em setores críticos como processos, produtos, clientes e mercado. E, através de suas quatro perspectivas, as organizações equilibram suas metas e os resultados almejados, ainda que todas as medidas apontem para a execução de uma estratégia integrada (KAPLAN; NORTON, 1997).

Uma das perspectivas não financeiras do BSC é a perspectiva do aprendizado e crescimento, que utiliza indicadores para medir a influência dos colaboradores das organizações em seus resultados. O Quadro 3 mostra como cada instituição financeira utiliza a perspectiva do aprendizado e crescimento em suas atividades.

Quadro 3 – Perspectiva Aprendizado e Crescimento

Instituições	Aprendizado e crescimento
Banco Brasil	Lucro líquido por funcionário; Investimento em treinamento de funcionários; Retorno de investimentos em RH.
Caixa Econômica	Desenvolvimento de pessoas; Política de remuneração; Programa de aperfeiçoamento profissional.
Itaú Unibanco	Investimento em pessoal; Programa de treinamento; Avaliação do comportamento.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Diante disso, Vieira *et al.* (2018) enfatizam que a perspectiva envolvendo o aprendizado e crescimento é vista como uma necessidade de conhecimentos dos empregados, grau de motivação e alinhamento com as metas da organização, atuando ainda envolvendo a identificação da infraestrutura e das capacidades que as entidades devem dotar para geração de crescimento em longo prazo.

Almeida Filho, Silva e Peruzzi (2015) acrescentam que as empresas que consideram e trabalham o capital intelectual tem um desempenho satisfatório, tanto no que diz respeito ao nível social quanto ao nível econômico-financeiro, visto que a incorporação de conhecimento e de inovação nas organizações constitui uma forte vantagem competitiva, já que o alinhamento entre funcionários e objetivos estratégicos é fundamental para o sucesso organizacional.

Outra perspectiva que utiliza fatores intangíveis como critério de medição de desempenho é a perspectiva dos processos internos, que visa identificar como os fatores externos e internos da organização conseguem influenciar em seus resultados financeiros.

No Quadro 4 está explanado como a perspectiva, Processos Internos é utilizada em cada instituição.

Quadro 4 – Perspectiva Processos Internos

Instituições	Processos internos
Banco Brasil	Eficiência; Satisfação dos funcionários; Tecnologia da informação (TI).
Caixa Econômica	Condições de trabalho; Maximização dos resultados da instituição; Avaliação da adequação de capital.
Itaú Unibanco	Comitê de estratégia; Gestão de riscos e de capital; Índice de eficiência.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Na perspectiva dos processos internos, os gestores identificam os fatores mais críticos, que poderão influenciar no financeiro e aos seus clientes. A medição do desempenho dos processos internos é relevante para a organização, à mesma se não desempenhar de forma correta, não atenderá os seus clientes como o esperado e conseqüentemente não alcançará um bom desempenho em números (TELLES; TELLES; BITTENCOURT, 2015).

Rodrigues (2014) complementa que na perspectiva dos processos internos é crucial identificar os processos que já existem na empresa para que estes possam ser melhorados, garantindo um diferencial perante a concorrência. Avaliando sempre o seu desempenho nos processos de inovação, processos operacionais e serviço de pós-venda.

A perspectiva, clientes é mais uma perspectiva que utiliza indicadores intangíveis para medição de desempenho, auxiliando aos gestores a identificar

como o relacionamento com seus clientes podem agregar valor em seus resultados. Com base nisso, o quadro 5 apresenta como cada instituição faz uso da perspectiva, clientes em seu modelo de gestão.

Quadro 5 – Perspectiva Clientes

Instituições	Clientes
Banco Brasil	Índice de satisfação; Acessibilidade para os clientes; Atendimento telefônico.
Caixa Econômica	Qualidade no atendimento; Painel ouvidoria; + Conveniência.
Itaú Unibanco	Ouvidoria; Engajamento do cliente; Serviços ao cliente.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Sendo assim, a perspectiva clientes na visão de Frota (2015) diz respeito a uma análise realizada pela ótica do cliente da empresa, sobre a relação do mesmo com os serviços e/ou produtos adquiridos pela entidade.

Santana (2014) defende que a lógica do mercado é a de que o sucesso financeiro das organizações é garantido e decorrente pela satisfação dos clientes. Reconhecer as necessidades e o agrado dos clientes é uma atribuição do BSC. Através dos indicadores dessa perspectiva se torna possível para a organização o alinhamento de todas as perspectivas.

A perspectiva financeira serve de parâmetro para as demais. É através desta que se pode avaliar se as perspectivas não financeiras estão criando valor para a organização em seus resultados. Logo, o quadro 6 representa como as instituições fazem uso da perspectiva financeira.

Quadro 6 – Perspectiva Financeira

Instituições	Financeira
Banco Brasil	Gestão de recursos de terceiros; Participação de mercado; Eficiência e produtividade.
Caixa Econômica	Índice de eficiência operacional; Inovações em serviços; Receita obtida com serviços;
Itaú Unibanco	Gestão de recursos de terceiros; Lucro por ação aos acionistas; Receitas não decorrente de juros.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como descrito por Conceição (2014) a perspectiva financeira envolve os métodos contábeis tradicionais, onde se avaliam os números nos aspectos de sobrevivência, êxito e lucro almejado. Servindo de norte para as demais, pois,

através dessa perspectiva a empresa consegue definir objetivos e medidas para as demais.

Santana (2014) afirma que a perspectiva financeira funciona como um parâmetro das demais, visto que todas as medidas estratégicas definidas pela organização devem fazer parte de uma cadeia de causa e efeito, que consequentemente irão melhorar o desempenho financeiro da empresa, uma vez que o desempenho das entidades é movido pela rentabilidade que essa perspectiva proporciona.

4.3 UTILIZAÇÃO DE MAPAS ESTRATÉGICOS

A elaboração e utilização de mapas estratégicos formam mais uma carta (coringa) para obter sucesso nos resultados das organizações. Com o mapa estratégico torna-se possível uma visão diferenciada das estratégias, metas, indicadores e resultados.

O quadro 7 representa a utilização de mapas estratégicos nas instituições e a forma com que são elaborados.

Quadro 7 – Mapas estratégicos nas instituições

Instituições / perspectivas	Financeira	Clientes	Processos internos	Aprendizado e crescimento
Banco Brasil	Referência em desempenho e negócios sustentáveis.	Fortalecimento do relacionamento com clientes;	Eficiência operacional e negocial;	Gestão do conhecimento e das competências profissionais.
Caixa Econômica	Finanças sustentáveis.	Mecanismo de queixas e reclamações.	Condições de trabalho.	Desenvolvimento do capital humano.
Itaú Unibanco	Geração de valor compartilhado.	Satisfação dos clientes.	Riscos e oportunidades.	Incentivos.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Algumas instituições utilizam os indicadores da forma tradicional, como criado por Kaplan e Norton, outras adaptaram para suas especificidades.

Nesse segmento, Oliveira (2014) afirma que após a elaboração do BSC, com base nas relações de causa e efeito, em cada perspectiva, a empresa deve adaptar o mapa estratégico ao seu quadro de metas e objetivos específicos, de acordo com sua estratégia.

Santana (2014) complementa que o mapa estratégico quando usado de forma correta se torna um instrumento que deixa explícito os objetivos estratégicos e o nível de envolvimento das variáveis que fazem parte do BSC. A sua implementação em todos os níveis da organização necessita de gestão organizacional, com uma ideia de fácil compreensão dos objetivos, metas e formas de atingi-los, considerando o andamento do que precisa ser aperfeiçoado de acordo com os resultados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A observação de fatores intangíveis nos resultados das empresas consegue ser uma medida estratégia eficaz, sendo que nem todos possuem esse olhar em seus negócios, fazendo com que as organizações que utilizam do BSC como ferramenta para mensuração de desempenho consigam ter uma vantagem competitiva.

Dessa forma, a resposta para a pergunta orientadora desse artigo, é que o BSC é aplicado e adaptado de acordo com a necessidade das instituições para o atingimento de suas metas, interligadas às suas respectivas missões.

Diante do problema de pesquisa levantado, esta pesquisa teve como objetivo principal realizar um comparativo acerca da aplicabilidade do BSC nas instituições financeiras brasileiras, podendo afirmar que o objetivo geral desta pesquisa foi alcançado, pois, durante a pesquisa pôde-se identificar as diferenças e semelhanças no uso do BSC nas instituições estudadas.

Concluiu-se que os modelos de gestão das instituições estudadas são semelhantes ao modelo de gestão do BSC em vários aspectos. Percebeu-se também que os indicadores de desempenho utilizados pelas instituições são todos decorrentes da utilização do BSC, sendo todos entrelaçados às suas perspectivas.

Nesse sentido, a presente pesquisa contribuiu para a academia, pois tratou da referida temática, explanando o assunto abordado e descrevendo as suas características. Bem como contribuiu no âmbito profissional, pois pôde enaltecer a relevância da contabilidade gerencial e suas ferramentas.

Como limitação da pesquisa, cita-se que se fez uso de objetos de estudo de um ramo apenas, bancário/financeiro, tendo todas as instituições modelos de gestão e atividades parecidos. Logo os resultados não podem ser generalizados por serem instituições que possuem ramos e atividades diferentes das demais. Para um estudo futuro, propõe-se realizar comparativos com organizações de outros ramos, buscando identificar como se faz uso do BSC e de suas perspectivas.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA FILHO, A.; D.; de; SILVA, É.; C.; da; PERUZZI, M.; H.; de A. A importância da contabilidade gerencial na gestão empresarial. **Revista Conexão Eletrônica**. Mato Grosso do Sul, p. 630-639, maio/ago. 2015.
- BANCO DO BRASIL. **Relatório Anual 2016**. Brasília, DF, 2016. 92 p.
- BANCO DO BRASIL. **Relatório Anual 2017**. Brasília, DF, 2016. 154 p.
- BANCO DO BRASIL. **Relatório Anual 2018**. Brasília, DF, 2016. 153 p.
- CAIXA ECONÔMICA. **Relatório de sustentabilidade Caixa 2016**. São Paulo, 2016. 132 p.
- CAIXA ECONÔMICA. **Relatório de sustentabilidade Caixa 2017**. São Paulo, 2017. 140 p.
- CAIXA ECONÔMICA. **Relatório de sustentabilidade Caixa 2018**. São Paulo, 2018.
- CONCEIÇÃO, Luciano Delgado. **Proposta de um planejamento estratégico utilizando a ferramenta *Balanced Scorecard* em uma empresa de construção civil**. 2014. 50 f. Monografia (Especialização em Gerenciamento de obras) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2014.
- FERNANDES, Alan Gabriel. ***Balanced Scorecard* aplicado à administração pública: Uma proposta de planejamento estratégico para o departamento de administração e economia da Universidade Federal de Lavras**. 2013. 193 f. Dissertação (Especialização em Administração pública) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2013.
- FROTA, Marcelo. **Aplicação e resultados do *Balanced Scorecard* na rede escola de governo – FDRH/RS**. 2015. 94 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.
- GAIO, J.; DUCLÓS, L. C. Diagnóstico e análise do mapa estratégico de uma corporação religiosa com objetivos educacionais: Estudo de caso. **Revista Gestão Universitária na América Latina**. Florianópolis, p. 182-204, mai./ago. 2011.
- GRAY, David E. **Pesquisa no mundo real**. 2. ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

ITAÚ UNIBANCO. **Relato Integrado 2015**. São Paulo, 2016.

ITAÚ UNIBANCO. **Relato Integrado 2015**. São Paulo, 2016.

ITAÚ UNIBANCO. **Relato Integrado 2015**. São Paulo, 2016.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**: Como as empresas que adotam o *Balanced Scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios. 13. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: *Balanced Scorecard***. 13. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Alinhamento**: Utilizando o *Balanced Scorecard* para criar sinergias corporativas. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapas estratégicos**: Convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Renata Mendes de; VOESE, Simone Bernardes. Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional: um estudo bibliométrico em periódicos internacionais. In: XIV CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2014, São Paulo/SP. **Anais eletrônicos...** São Paulo: 2014. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos142014/399.pdf> Acesso em: 28 set. 2019.

OLIVEIRA, Ana Claudia Sá. **Aplicação do *Balanced Scorecard* à gestão estratégica do instituto federal de educação, ciência e tecnologia da Bahia**. 2014. 107 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2014.

QUINTEIRO, Amanda Schieber Saúde. A importância da contabilidade gerencial para tomada de decisões na microempresa ‘Irrigapoços’, na cidade de Barreiras-Bahia. **Revista científica semana acadêmica**. Fortaleza, p. 18-31, jul/ago. 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Apli-

cável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RODRIGUES, Vera Cristina Correia. **Implementação de um *Balanced Scorecard* numa PME**. 2014. 93 f. Dissertação (Mestrado em Finanças) – Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2014.

ROSA, M. M. da.; PETRI, S. M.; BIANCO, P.; DIAS, I. A. O Balanced Scorecard em organizações sem fins econômicos: Um estudo de caso. **Revista eletrônica de estratégia e negócios**. Florianópolis, p. 204-231, jan./abr. 2016.

RUIZ, Roberto. **Gestão estratégica: Análise da implementação em uma empresa de energia de grande porte**. 2013. 164 f. Dissertação (Mestrado em administração) – Fundação Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo, 2013.

SANTANA, Ricardo Silva de. **Aplicação de métodos de gestão a instituições de ensino: Análise do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia - Campus Valença, sob a perspectiva do *Balanced Scorecard***. 2014. 158 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2014.

SILVA, Andressa Hennig; FOSSÁ, Maria Ivete Trevisan. Análise de conteúdo: Exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. In: IV ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE. 2013, Brasília/DF. **Anais eletrônicos...** Brasília: 2013. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEPQ/enepq_2013/2013_EnEPQ129.pdf. Acesso em: 01 abr. 2019.

TEIXEIRA, A. A.; CRUZ, J. A. da.; FONSECA, P. G. Administração pública dos serviços de saneamento básico: Uma análise da aplicabilidade da Gestão Estratégica com o uso do *Balanced Scorecard* – BSC na empresa baiana de águas e saneamento – EMBASA. **Revista de Psicologia**. Ceará, p. 159-179, fev. 2015.

TELLES, T. A.; TELLES, L. B.; BITTENCOURT, J. V. M. O *Balanced Scorecard* aplicado a uma empresa de economia mista: o caso do Banco do Brasil. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2015, Ponta Grossa/PR. **Anais eletrônicos...** Ponta Grossa: 2015. Disponível em: <http://www.admpg.com.br/2015/selecionados.php>. Acesso em: 10 ago. 2019.

VIEIRA, R. P.; MACHADO, F. G.; ENABE, S. M.; BOTTONI, A.; *Balanced Scorecard e sua aplicação na área da saúde*. *Journal of Advance Research in Medical & Health Science*. Haryana, p. 5, 3 mar. 2018. Disponível em: <https://>

www.nnpub.org/index.php/MHS/article/view/612 Acesso em: 01 out. 2019.

VIEIRA, Rafael Tadeu; PETRI, Sergio Murilo. A contribuição do Balanced Scorecard na gestão estratégica de um escritório de contabilidade. **Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, p. 4-13, maio/ago. 2014. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil>. Acesso em: 8 de set. 2019.

CAPÍTULO 3

CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA JUNTO AO GERENCIAMENTO DOS CUSTOS NO SETOR INDUSTRIAL

Juliana Ramille dos Santos Serafim
Especialista em contabilidade gerencial e controladoria - UERN

Luiz Antonio Félix Junior
Mestre em Ciências Contábeis - UFPE
Professor do Instituto Federal de Alagoas (IFAL)

Wênyka Preston L. B. da Costa
Doutora em Administração – UNP
Professora do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Jandeson Dantas da Silva
Mestre em Controladoria UFC
Professor do Curso de Ciências Contábeis da UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Doutor em Geografia - UFPE
Professor do Curso de Ciências Contábeis – UERN

RESUMO

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a principal causa de falência das empresas está na má administração das mesmas e, com isso, cerca de 40% fecham com um ano de funcionamento. Dessa forma, as organizações buscam ferramentas para manterem seu espaço no cenário empresarial, assim, a controladoria emerge como uma dessas ferramentas, tendo suas funções atreladas ao processo decisório organizacional. Com base no exposto, o objetivo do presente estudo concentra-se em evidenciar a contribuição da con-

troladoria para a melhoria do controle de custos no setor industrial. Como procedimentos metodológicos, o estudo concentra-se como uma pesquisa descritiva, de caráter qualitativo, utilizando a entrevista aberta com uma *controller* atuante no setor industrial como técnica de coleta de dados. Ao final da pesquisa o objetivo foi alcançado e mostrou o quão importante é o profissional *controller* dentro de uma entidade, para melhorar o desempenho e ajudar na tomada de decisões a partir de uma prévia análise de informações. O estudo tem como contribuição trazer o melhor entendimento da importância da função do *controller* dentro da gestão das empresas.

Palavras-chave: *Controller*. Tomada de decisão. Indústria.

ABSTRACT

According to IBGE, the main cause of bankruptcy of companies is their mismanagement and, as a result, about 40% close in a year of operation. Controlling is the branch of accounting or administration, where among its functions is the contribution to decision making in the organization. The objective of the present study is to highlight the contribution of controllership to the improvement of cost control in the industrial sector. As methodological procedures, the study focuses on a descriptive, qualitative research, using open interviews with a controller operating in the industrial sector as a data collection technique. At the end of the research the objective was achieved and showed how important is the professional controller within an entity, to improve performance and help in decision making from a previous analysis of information. The study contributes to bring a better understanding of the importance of the controller function within the management of companies.

Keywords: Controller. Decision making. Industry.

1 INTRODUÇÃO

Observando o Estudo de Sobrevivência das empresas realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), constata-se que do total de 660,9 mil empresas que nasceram em 2011, apenas 38% sobreviveram em até 2016, sendo de 62% a taxa de mortalidade dos empreendimentos no período de 5 anos (IBGE, 2018). Além deste destaque, o relatório do estudo retrata que a desativação da empresa está diretamente ligada ao porte do negócio, já que empresas com maior número de pessoas assalariadas tendem a permanecer mais no mercado (IBGE, 2018).

Esses destaques chamam à atenção para o fortalecimento de estratégias de sobrevivência das organizações, atentando que quanto menor o seu porte, maior será a sua chance de não sobreviver no mercado. Portanto, a contenção de gastos e o gerenciamento de recursos são elementos chaves para esse processo, pois segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) os principais motivos para o encerramento das atividades das empresas de forma precoce, nos primeiros cinco anos de vida, se relacionam a ausência de planejamento, descontrole na gestão e comportamento empreendedor (SEBRAE, 2014). Dentro desse espaço de necessidade de organização e controle das empresas, surge a figura do *controller*, da gestão de custos e do papel da controladoria.

Portanto, cabe a um bom gestor ou *controller* ajudar a uma tomada de decisão e organização da empresa. Pois, essa função tem um caráter multidisciplinar, possui uma visão sistêmica do negócio e atua por um processo de comunicação eficaz, devido à necessidade de interação com os diversos setores da empresa (RIBEIRO; RODRIGUES; LIMA, 2015).

De forma auxiliar, surge à gestão estratégica de custos, esta vem sendo utilizada nos últimos tempos para caracterizar a integração que deve existir entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa (MARTINS, 2003). Segundo Hansen e Mowen (2001), a gestão estratégica de custos refere-se ao uso de custos para apresentar e definir estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva.

Já acerca da controladoria, Oliveira, Perez Junior e Silva (2011) definem que está é a área responsável pela elaboração, implementação e manutenção de sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma instituição, seja ela com ou sem fins lucrativos. Em uma organização existem vários setores e cada um com sua contribuição, mas o setor da controladoria possui o intuito de monitorar o processo de organização e decisão da entidade, na busca de alcançar seus objetivos.

Como base no exposto, surge a seguinte problemática: qual a contribuição da controladoria no controle de custos no setor industrial? Buscando compreender como uma boa gestão de custos e um vasto conhecimento pode melhorar o desempenho operacional e financeiro.

Este artigo estrutura-se inicialmente com a introdução, em seguida tem-se o referencial teórico, o qual apresenta o embasamento acerca da literatura de base da referida investigação e a terceira fase compreende os aspectos metodológicos, os quais classificam a pesquisa quanto aos objetivos. Adiante se apresenta o resultado, com os achados de pesquisa e por fim têm-se as conclusões obtidas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico do estudo propõe dar entendimento à temática de pesquisa abordada no estudo, portanto, encontra-se estruturado em quatro pontos: inicialmente, são trazidos os conceitos da controladoria. Na sequência, é compreendida a função do *controller* e por fim, são abordados a gestão de custos e métodos de custeio. Seguindo essa sequência, são expostos todos os temas que o estudo propõe.

2.1 CONTROLADORIA

A controladoria é conceituada como um ramo da administração ou da contabilidade por isso pode ser dividida em controladoria administrativa e controladoria contábil. Às duas ficam sobre a execução de um gestor específico, o *Controller* ou Controlador. Nesta perspectiva, Peleias (2002) fala que, a controladoria é uma área da organização na qual concede a autoridade para a tomada de decisão sobre eventos, transações e atividades que proporciona o suporte apropriado no processo de gestão. Para o autor, as decisões que são tomadas pela controladoria, sobre eventos e transações, são todas ligadas ao bom desempenho da organização.

De acordo com Alves (2019), a função da controladoria compreende a perpetuar o bom desempenho das empresas, criando métodos e sistemas para o desenvolvimento de controles gerenciais, na garantia de geração de relatórios com informações fidedignas para o bom entendimento dos gestores. No quadro 1, destacam-se as funções da controladoria.

Quadro 1 - Funções da Controladoria

Funções	Descrição
Planejamento estratégico	Tem como objetivo alcançar metas e objetivos da organização. Fornece as informações para a melhor tomada de decisão.
Planejamento Operacional	Responsável pelo Planejamento Orçamentário da empresa. Nessa etapa incluir as receitas, despesas e faturamento desejado.
Controle Organizacional	Nesta etapa a controladoria fica responsável pela criação de métodos para a melhor análise dos resultados.
Controle Contábil e de Custos	Cabe a controladoria nesta etapa, recolher as informações contábeis e registrá-la. Como é também o papel da controladoria o controle dos custos da empresa, para caso aconteça algum desalinhamento dos resultados.

Fonte: Elaborada com base em Alves (2019).

Como se observa, a controladoria é uma área relevante para a empresa, pois é onde melhora o processo decisório, com alinhamento à tomada de decisão para melhorar os resultados, tanto de gastos, como de custos e de investimentos

para alcançar os objetivos desejados. Dessa forma, garante que nada saia do controle e leve a empresa à falência.

2.2 CONTROLLER

Lunkes e Schnorrenberger (2009) dizem que o controlador pode realizar qualquer tipo de atividade, isso vai depender muito da empresa onde ele atua. O *controller* ou controlador é o profissional da área contábil, ou administrativa e é responsável pela gestão financeira e orçamentária de uma empresa. Para o *controller* incide a responsabilidade de coordenação de processo econômico, financeiro e patrimonial. E só é possível fazer as análises com os relatórios depois de feitas todas as consolidações dos setores. Dentre as atribuições feitas para o controller, estão as seguintes: consolidação dos dados para o desempenho das áreas, análise da saúde financeira da empresa, organização do planejamento tributário da entidade, redefinição das metas, verificação do desempenho de todas as ações estratégicas que estão em execução, dentre tantas outras funções.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2009) dizem que, as atividades do *controller* são vistas como uma forma de prever os problemas, na elaboração de relatórios gerenciais como também na ajuda para a tomada de decisão. Pode-se dizer que, ultimamente, as funções do *controller* não se baseiam somente à contabilidade em si, mas ao planejamento estratégico também.

De acordo com Prado (2016) o *controller* deve ter pleno domínio das seguintes áreas: contabilidade, pois é a área onde fará o maior trabalho; economia, onde irá fornecer diversos conceitos de valor econômico; administração, área onde vai fornecer alguns conceitos de gestão, ferramentas e técnicas gerais; estatística, área em que irão ser avaliados os dados coletados; direito, área na qual será a base para a legislação tributária e a matemática, área em que possibilita os cálculos ligados aos valores em geral. Vale ressaltar que, a meta principal desse profissional é melhorar a saúde financeira da empresa.

2.3 GESTÃO DE CUSTOS

A contabilidade de custos é um ramo das ciências contábeis, o qual ajuda como um instrumento de gerência, planejamento e controle e, sobretudo, na tomada de decisão. Leone (2000) diz que a contabilidade de custos é uma atividade que é parecida com um centro processador de informações, pelo fato de os dados serem recebidos, acumulados de maneira organizada, analisados e interpretados, convertendo em informações de nível gerencial. Em se tratando da gestão de custos, torna-se necessário evidenciar a terminologia de custos, conforme se observa na (Figura 1).

Figura 1 - Classificação da terminologia dos custos



Fonte: Elabora pelo autor (2019).

Destarte, a figura 1 demonstra o comportamento das terminologias de custos, na prática, em que, tudo é considerado um gasto. Esses termos indicam como o valor do que a empresa disponibiliza é composto e a partir disso será feita a análise dos números para chegar a uma conclusão do que é mais vantajoso ou não para a empresa.

Para que a gestão de custos seja realizada de forma eficiente torna-se necessário evidenciar a terminologia dos custos, conforme se evidencia a seguir. Conceituam-se custos como sendo qualquer valor que seja aplicado à produção de uma determinada mercadoria ou como também um serviço aplicado. Como, por exemplo: mão-de-obra, matéria-prima, energia, depreciação, dentre outros. Para Bertó e Beulke (2006) os custos constituem a expressão monetária dos insumos e consumos ocorridos para a produção e venda de um determinado produto ou serviço.

Para Bomfim e Passareli (2008) os gastos são valores monetários de todos os desembolsos e compromissos assumidos pela empresa no desempenho de suas operações de produção de bens e serviços, de apoio e essas operações, de venda ou de pós-venda. O conceito de gasto é bem amplo, com diz o autor, envolvendo assim todos os serviços e bens recebidos pela empresa, como: aquisição de matéria-prima, aquisição de imobilizados, salários, entre muitos outros.

O investimento é todo o dinheiro que é aplicado pela empresa com a expectativa de ganhos futuros. Como diz Guimarães (2008, p. 10) o exemplo de investimentos se tem os bens estocados até serem baixados por venda, consumo, depreciação, amortização. A compra de imobilizado, aplicação financeira são também investimentos.

Segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2010) as perdas são gastos involuntários e anormais que não geram um novo bem ou serviço e tampouco receitas. Alguns exemplos de perda são incêndios, alagamentos, acidentes, em que, são imprevisíveis. Normalmente as despesas são os gastos investidos no comercial, administrativo, recursos humanos e marketing. A despesa não tem

ligação direta com a produção, mas desempenham um de destaque na empresa, com a influência de aumento de receita.

De acordo Machado (2016) o desperdício são os recursos utilizados que não integram o valor do produto. Como, por exemplo, produtos com defeito, excesso de produção, ociosidade da equipe, estoque excessivo de matéria-prima, entre outros.

Conforme Martins (2003) o desembolso é o pagamento do bem ou serviço independentemente do seu consumo. É a saída financeira da empresa para pagamento de uma obrigação, esse fato pode ocorrer antes, no momento ou depois da ocorrência do gasto.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

O método de custeio tem como principal objetivo a separação tanto dos custos fixos, como dos custos variáveis e definir qual é o peso dentro de preço de venda de cada produto. Moura (2005) diz que existem dois métodos de custeio, o de absorção e variável.

Koliver (2000) fala que o custeio por absorção tem por característica a apropriação de todos os custos operacionais internos aos portadores finais dos custos. Em outras palavras, o custo por absorção nada mais é do que a apropriação de todos os custos, tanto diretos como os indiretos, fixos e variáveis.

Para Padoveze (2000) é que a vantagem de adquirir ao custeio por absorção é que ela está de acordo com as normas contábeis e com as Leis Tributárias. Horngren, Foster e Datar (2000) dizem que o custeio variável, é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram.

Segundo Moura (2005) a vantagem da utilização do custeio variável como método é que ele é o ideal para tomada de decisão. Considerando que o custeio variável separa todos os gastos que são fixos e os que variam de acordo como o período.

O método *Activity Based Costing* ou custeio ABC concede com mais exatidão as despesas e os custos que não estão diretamente ligados à produção. Esse método tem como principal objetivo diminuir as distorções provocadas pelo uso de rateio de custos indiretos, com o intuito de encontrar os verdadeiros causadores dos custos. Em que se aplica com propriedade às empresas de alta tecnologia, que possuem volumes expressivos junto aos custos fixos.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos do estudo, o método utilizado nesse trabalho é uma pesquisa descritiva, pois analisa os fatores que contribuem para a ocorrência

dos fenômenos organizacionais, ou seja, registrar fatos e identificar suas causas (LAKATOS; MARCONI, 2008). Esse tipo de pesquisa descritiva permite empregar várias formas de estudos tais como estudos descritivos e correlatos, estudos de casos, análise documental, estudos causais comparativos, dentre outros (TRIVIÑOS, 1987).

A abordagem do problema refere-se a uma pesquisa qualitativa que engloba o estudo do uso e a coleta de uma variedade de materiais empíricos, estudo de caso, experiência pessoal, introspecção, história de vida, entrevista, artefatos, textos e produções culturais, textos observacionais, históricos, interativos e visuais, que descrevem momentos e significados rotineiros e problemáticos da vida dos indivíduos (DENZIN; LINCOLN, 2006). Neste estudo, pretendendo analisar as informações sobre a contribuição da controladoria na gestão estratégica de custos no setor industrial.

No que diz respeito às técnicas de coleta utilizadas no método qualitativo, esta pesquisa se utilizou da entrevista, a qual é uma técnica utilizada para trabalhos de campo que visam coletar opiniões, valores e modos (BONI; QUARESMA, 2005).

Para a coleta de dados, foi realizada uma seleção intencional dos pesquisados, como meio de auxílio para o pesquisador compreender a problemática do estudo (CRESWELL, 2010). Como escolha, foi selecionado a *controller* de uma organização industrial localizada no semiárido do Rio Grande do Norte, sendo realizada a entrevista (CRESWELL, 2010). Já o roteiro utilizado para execução da entrevista foi do tipo aberto, em que “o entrevistador introduz o tema e o entrevistado tem liberdade para discorrer sobre o tema sugerido” (BONI; QUARESMA, 2005, p. 74).

Para o desenvolvimento do instrumento de coleta de dados foram desenvolvidos 8 (oito) questionamentos a respeito do tema exposto, elaborados com base nas percepções de (CREPALDI 2017; GARCIA; SOUTES; GARCIA, 2016; MARTINS, 2010; SILVA, 2008; GUIMARÃES; ÉVORA, 2004; CHIAVENATO, 2004; PELEIAS, 2002; HANSEN; MOWEN, 2001; MEGLIORINI, 2001; LEONE, 2000; MOSIMANN; FISCH, 1999).

A entrevista foi realizada no dia 08 de novembro de 2019, tendo um tempo médio de duração de 30 minutos. No contato estabelecido por e-mail, a pesquisadora explicou o objetivo da realização da entrevista e informou sobre a abertura dentro dos tópicos estabelecidos como perguntas para discussão do tema.

Em relação ao tratamento dos dados, utilizou-se a análise de conteúdo, conforme procedimentos adotados por Bardin (2006) o qual as organiza em três fases 1) pré-análise, 2) exploração do material e 3) tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Após o referido tratamento, houve o cruzamento do conteúdo obtido por meio do relato da entrevistada junto ao embasamento teórico, seguindo a análise por meio da caracterização da entrevistada. Em se-

guida, foi feita a apresentação da controladoria e abordando a gestão de custos no contexto da indústria e finalizando com a contribuição da controladoria no controle dos custos.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta etapa da pesquisa são apresentados os resultados identificados no estudo, estes foram divididos em três momentos: caracterização da entrevistada e do ambiente do estudo; a controladoria no contexto da indústria; gestão de custos no contexto da indústria; e a contribuição da controladoria no controle dos custos.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ENTREVISTADA E DO AMBIENTE DE ESTUDO

O objetivo do presente trabalho é demonstrar como a controladoria melhora o controle de custos no setor industrial. Diante disso, foi feita uma entrevista com a *Controller* de uma determinada indústria. A mesma é graduada em ciências contábeis pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN) e Pós-graduada em Gestão de Negócios pela Universidade Potiguar (UNP). A indústria pesquisada é uma empresa de grande porte, onde se concentram em torno de 172 funcionários registrados. É classificada pela atividade principal a fabricação de especiarias, molhos, temperos e condimentos. Tem mais de 50 anos de sua fundação e é uma das indústrias que mais emprega na região.

Para compreensão dos resultados da pesquisa, optou-se por dividir a análise em três tópicos, sendo estes: a controladoria no contexto da indústria, a gestão de custos no contexto da indústria e a contribuição da controladoria no controle dos custos da empresa objeto de estudo, conforme se detalha a seguir.

4.2 A CONTROLADORIA NO CONTEXTO DA INDÚSTRIA.

O primeiro questionamento da pesquisa se refere ao entendimento da entrevistada sobre a controladoria, a mesma retrata que esse departamento atua em diversas áreas, conforme se observa em seu relato. No departamento que tem função de controle, que atua nas áreas: administrativa, financeira, contábil, recursos humanos e gestão de riscos, responsável pela organização, avaliação e armazenamento das informações da empresa (Entrevistada). Portanto, conforme a entrevistada, a controladoria é um setor que tem capacidade de envolvimento de vários outros, por este motivo se dá a sua relevância dentro da organização, para a análise e ajuda na tomada de decisão.

A conceituação apresentada corrobora com peleias (2002), pois a controladoria é uma área da organização a qual é concedida a autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão. Completando a análise, Mosimann e Fisch (1999) destacam que o setor de controladoria objetiva segurar as informações utilizadas junto processo decisório.

O segundo ponto de discussão na entrevista refere-se à forma como o profissional *controller* atua junto à indústria. A respeito disso, a entrevistada menciona que:

atua como uma ferramenta indispensável para que as decisões sejam pensadas com estratégia e agilidade. As decisões rápidas e acertadas são fundamentais em um mercado cada vez mais competitivo. As informações da controladoria contábil são usadas pelos gestores para qualificar e aperfeiçoar o planejamento do orçamento e para conduzir o desenvolvimento financeiro da empresa. São ligadas às atividades de contabilidade e finanças da Indústria e à gestão de pessoas. É responsável pela avaliação de desempenho dos funcionários e pelo controle das atividades financeiras e trabalhistas. A controladoria contábil também faz auditorias para mensurar o desempenho das atividades rotineiras da Indústria (Entrevistada).

Este entendimento segue o raciocínio de Crepaldi (2017) em que, evidencia um conceito de *Controller* que explana sua relevância para a cúpula administrativa, nos processos de planejamento e controle, preparando os gestores a planejarem, executarem e controlarem de maneira correta as atividades da entidade, usando com eficácia e eficiência todos os dispositivos que tiver disponível, com a missão e objetivo da entidade, transportando-a ao sucesso. Complementando a resposta da entrevistada, Silva (2008) apresenta que o conceito de *controller* na sua função geral é de que ele analisa o comportamento dos custos, investimentos, despesas e receitas em diversos níveis de produção, explica as oscilações dos resultados, dessa forma, auxilia o administrador a entender a rentabilidade de diversos níveis de produção.

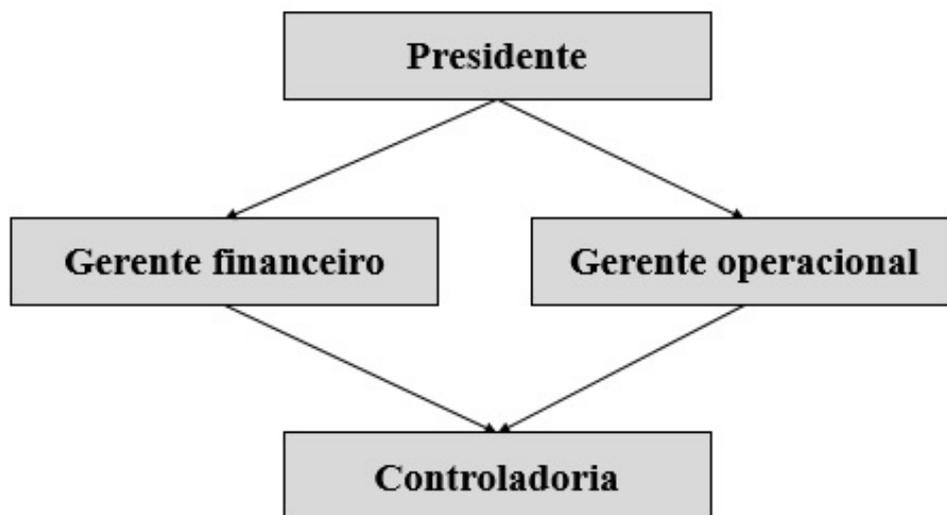
O terceiro questionamento buscou saber quais são as funções que a controladoria desempenha na indústria. Quanto a isso, a entrevistada listou:

garantir as informações adequadas para processo decisório, que são coletadas em sistema integrado, colaborando com os gestores nas informações, através de cenários montados e simulações, construindo um planejamento orçamentário, controle global de toda a indústria, sem substituir a responsabilidade dos mesmos, diretores e presidente; exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; coordenar informações econômicas, alinhamento dos processos internos, para ter uma eficácia gerencial, otimização e padronização dos processos e interação com todos os departamentos da empresa (Entrevistada).

Para Chiavenato (2004) o planejamento é a primeira de muitas funções administrativas, e a que define, quais são os objetivos que irá atingir e como conquistá-los. Para que o planejamento estratégico seja ampliado, tem-se o planejamento tático e operacional. A controladoria atua em ambos, uma vez que, tem como função primordial, prover o sistema de informação, acompanhando o desempenho da empresa em tempo real. Na indústria a qual foi objeto de estudo, a controladoria ocupa papel preponderante, conforme se pode observar na (Figura 2).

Como visto, a hierarquia da indústria está dividida pelas gerências, e mostra o destaque que a controladoria tem para a organização junto aos gerentes, auxiliando na tomada de decisão para o desempenho da entidade.

Figura 2 - Organograma hierárquico da controladoria.



Fonte: Elaborada pelo autor (2019).

O quarto levantamento indaga a *controller* sobre a participação da controladoria no processo decisório da indústria, conforme relato: “Sim, a Controladoria participa na gestão da empresa diretamente, apoiando os gestores na tomada de decisões” (Entrevistada).

Guimarães e Évora (2004) descrevem que a tomada de decisão é analisada como a função que caracteriza a atuação da gerência. Independentemente do aspecto da decisão, este modo deve ser produto de um processo sistematizado, que engloba o estudo do problema a partir de um levantamento de dados, produção de informação, estabelecimento de propostas de soluções, escolha da decisão, viabilização e implementação da decisão e análise dos resultados obtidos. Para que o processo de tomada de decisão seja empregado da melhor forma, com mais rendimento e resultado é necessário delimitar metas, os objetivos a serem alcançados e depois as ações relevantes para quem tomará a decisão. De

acordo com Oliveira, Perez Junior e Silva (2011) a controladoria colabora com a gestão da empresa, concedendo mensurações das alternativas econômicas e, por uma visão sistêmica, conciliar as informações e reportá-las para simplificar o processo decisório.

De acordo com as respostas da entrevistada, foi visto que a controladoria é um departamento muito amplo, onde se divide em administrativa, financeira e contábil, aonde tem como principal função o auxílio na tomada de decisão que são controlados pelo sistema integrado. A forma com que o *controller* atua dentro da indústria é mais na área contábil, financeira e também na forma de gestão de pessoas.

4.3 A GESTÃO DE CUSTOS NO CONTEXTO DA INDÚSTRIA.

A quinta questão indaga a entrevistada se a indústria utiliza ferramentas da gestão de custos e quais são para a tomada de decisão, ela diz que: sim! Complementando que as ferramentas adequadas são essenciais para a controladoria, além do sistema integrado das informações, trabalham com Indicadores Balanceados de Desempenho (IBD), *Business Intelligence* (BI), *Production Planning and Control* (WISE PCP) (Entrevistada). A indústria estudada está adequada ao que preceitua Martins (2010) quando retrata que a gestão de custos no que se refere à decisão, seu papel reveste-se de relevância, pois significa na alimentação de informações sobre valores representativos que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ao corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção.

Segundo Hansen e Mowen (2001) o sistema de informação contábil dentro de uma organização tem dois subsistemas principais: um sistema de contabilidade financeira e um sistema de contabilidade gerencial. A contabilidade financeira é dedicada a oferecer informações para os usuários externos incluindo investidores, bancos, entre outros. Esses usuários externos acreditam que as informações são relevantes nas tomadas de decisões para comprar ou vender ações, emitir empréstimos e outras decisões financeiras. A gestão de custos gera informação para os usuários internos, especificamente a gestão de custos, identifica coleta, classifica e relata informações úteis aos gestores para custeio, planejamento e controle.

Já a sexta questão, interroga qual o método de custeio utilizado pela indústria. A entrevistada fala que “É pelo custeio de absorção, pois encarrega em atribuir aos produtos e/ou serviços todos os custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, com comportamento fixo ou variável” (entrevistada).

Segundo Megliorini (2001) o custeio por absorção é o sistema de custeio que se fundamenta em agraciar aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta (rateios). Assim, todos os custos, sejam fixos ou variáveis, são concentrados pelos produtos. Considerado um dos

métodos de custeio mais completo, o de absorção que abrange os custos fixos e variáveis é método utilizado pela indústria estudada.

O sétimo ponto da entrevista questiona como se classificam os custos na indústria. A entrevistada menciona que “Os custos são classificados como custos fixos e variáveis, diretos e indiretos” (Entrevistada). Com base no relato, constatou-se que o entendimento da entrevista corrobora com Leone (2000), quando o autor afirma que os custos diretos e indiretos, fixo e variável devem ser inseridos no custo da operação na produção de um bem ou determinado serviço, possibilitando assim que todos os custos sejam categorizados na produção, e que o custo do produto, bem como sua futura precificação estejam de acordo com que realmente foi gasto, podendo a entidade oferecer o produto em preço competitivo, cobrindo o preço de produção.

Na indústria, foi implementado um sistema integrado de custos, onde é feito o controle balanceado dos custos. Dessa forma, facilita muito na entrega de informações mais rápidas e precisas para os gestores. O sistema de custeio utilizado pela indústria é o de absorção que, por englobar todos os custos, é o mais seguro para a empresa.

4.4 A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA NO CONTROLE DOS CUSTOS

O oitavo e último tema de discussão, versa sobre a opinião da entrevistada sobre a contribuição da controladoria no controle de custos. A *controller* relata que:

A controladoria contribui no controle de custos, através da coleta de informações contábeis no processo decisório, mapeamento dos custos, que auxiliarão em questões estratégicas, assegurando o controle dos custos, por áreas específicas, acompanhando eventual desalinhamento em relação aos possíveis desvios. Ao mesmo tempo, além dos controles de custos, controla gastos e investimentos para garantir que nada saia do planejado do que são traçados e planejamento estratégico, que é alcançar a direção correta, e alcance nos objetivos econômico-financeiro da empresa (Entrevistada).

Conforme visto, a controladoria da empresa é responsável pelas informações que dão base à tomada de decisão, buscando instruir os gestores sobre as devidas resoluções, tendo em vista sempre o cumprimento da missão da empresa e a geração de lucros para assegurar a continuidade da mesma (LEONE, 2000).

Ainda corroborando com o entendimento, Garcia, Soutes e Garcia (2016) afirmam que a controladoria envolve-se com a necessidade de melhorarias na gestão da entidade, e uma destas formas, destaca-se a garantia da continuidade da entidade, buscando controle e redução de custos e despesas, almejando tornar o produto ou serviço com preço competitivo perante aos seus concorrentes.

De acordo com a opinião da entrevistada, foi visto que a controladoria lida diretamente com o controle de custos dentro da indústria, pois através da coleta de informações que são feitas, alimentando e mapeando o sistema integrado e daí será analisada essas informações que através dela será tomada a decisão mais assertiva para que possa ajudar diretamente a entidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme a entrevista feita com a responsável pela controladoria de uma indústria, evidenciou-se a contribuição da controladoria na gestão estratégica de custos no setor industrial, pois, observa-se o quão relevante é ter um profissional bem qualificado e com boa visão de mercado, pode ser vantajoso para uma empresa com enfoque na indústria, tendo em vista todas as funções que o *controller* pode exercer dentro de uma organização.

Ao final da pesquisa, o objetivo foi alcançado e a sua finalidade foi de demonstrar como a contribuição da controladoria junto à gestão estratégica de custos pode melhorar o desempenho no setor industrial. Como foi visto anteriormente uma das principais funções do *controller* é auxiliar os gestores na tomada de decisão dentro da indústria, isso mostra o quão essencial é esse profissional para o crescimento e desenvolvimento da entidade.

No estudo também foi identificado que são utilizadas ferramentas de gestão de custos através de um sistema operacional implementado na indústria o BI e WISE, cuja principal finalidade é uma análise de todas as informações absorvidas de todos os setores da indústria, as quais, as mais precisas e eficazes para os gestores são analisadas e distribuídas.

Foi possível através de esse trabalho contribuir com a temática da controladoria e a sua relevância para a gestão de custos, trazendo gerencialmente para as organizações o entendimento da relevância da função do *controller* dentro da gestão das organizações e conseqüentemente, a sua contribuição na gestão de custos fazendo com o que a empresa possa alcançar uma redução de custos e ter um controle dos gastos.

O desenvolvimento desse trabalho limitou-se a uma única instituição localizada no Rio Grande do Norte, fato este que não se podem generalizar os seus resultados. Diante disso sugere-se a realização de estudos em outras indústrias e em outras regiões, para que possa ser feitas comparações entre regiões, bem como o desenvolvimento de estudos de natureza quantitativa com outros seguimentos.

REFERÊNCIAS

- ALVES, V. **Controladoria nas empresas: funções, estrutura e importância**. Disponível em: <https://www.treasy.com.br/blog/controladoria-nas-empresas/>. Acesso em: 06 maio 2019.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2006.
- BERTÓ, D.; J BEULKE, R. **Gestão de Custos**: São Paulo: Saraiva, 2006.
- BOMFIM, E. A.; PASSARELI, J. **Custos e Formação de Preços**. 5 ed., São Paulo: IOB, 2008.
- BONI, V.; QUARESMA, S. J. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. **Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC**, v. 2, n. 1, p. 68-80, 2005.
- CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração das organizações**. Edição Compacta. 3º Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Contabilidade Gerencial: Teoria e prática**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3 ed., Porto Alegre: Artmed, 2010.
- DENZIN, N.; LINCOLN, Y. **O Planejamento da pesquisa qualitativa**. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.
- GARCIA, P. G. O.; SOUTES, D. O.; GARCIA, E. Influência da controladoria na geração das informações para o processo de gestão de custos de indústrias moveleiras na região de Francisco Beltrão-PR. **Revista Científica Hermes**, v. 15, p. 348-365, 2016.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisas**. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUIMARÃES, O. **Análise de Custos**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2008.
- GUIMARÃES, E. M. P.; ÉVORA, Y. D. M. Sistema de informação: instrumento para tomada de decisão no exercício da gerência. **Revista Ciência da Informação**, v. 33, n. 1, p. 72-80, 2004.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** São Paulo: Pioneira, 2001.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Cost Management: accounting and control.** 3 ed. Ohio: South-Western College Publishing, 2000.

HORNGREN, C.; FOSTER, G.; DATAR, S. **Contabilidade de Custos.** 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KOLIVER, O. **Os custos dos portadores finais e os sistemas de custeio.** [S. I.: s.n.], 2000.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão.** São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, M. **Custos, Gastos e Despesas: entenda a diferença.** 2016. Disponível em: <https://www.erpflex.com.br/blog/custos-gastos-e-despesas>. Acesso em: 08 nov. 2019.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 9 ed., São Paulo: Atlas, 2003.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos.** São Paulo: Makron Books, 2001.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, H. S. O custeio por absorção e o custeio variável: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa? **Sitientibus**, Feira de Santana, v. 32, n. 32, p.129-142, jul. 2005.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica.** 5 ed., São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica.** 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Sarai-va, 2002.

PEREZ. JR., OLIVEIRA, J. H., COSTA, R.G. **Gestão Estratégica de Custos**. 6 ed., 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

PRADO, W. **CONTROLLER: tudo que você precisa saber para gerenciar a sua empresa**. 2016. Disponível em: <https://www.erpflex.com.br/blog/controller>. Acesso em: 26 out. 2019.

RIBEIRO, S. P.; RODEIGUES, R. S.; LIMA, M. R. O ensino de controladoria na graduação em ciências contábeis sob a ótica docente. **Revista Razão Contábil & Finanças**, v. 6, n. 1, 2015.

SEBRAE. **Causa Mortis: o sucesso e o fracasso das empresas nos primeiros 5 anos de vida**. 2014. Disponível em: https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Anexos/causa_mortis_2014.pdf. Acesso em: 22 jan. 2020.

SILVA, L. S. **Apuração dos custos no principal produto oferecido por uma empresa do ramo alimentício baseado no custeio variável**. 2008. 58 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

CAPÍTULO 4

OPERAÇÃO CARNE FRACA: ANÁLISE DOS IMPACTOS OCASIONADOS NO DESEMPENHO ECONÔMICO-FINANCEIRO DA EMPRESA JBS

Julia Alanne Paz Pinheiro

Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria – UERN

Jandeson Dantas da Silva

Mestre em Controladoria - UFC
Professor do Curso de Ciências Contábeis da UERN

Wênyka Preston L. B. da Costa

Doutora em Administração – UNP
Professora do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutor em Geografia - UFPE
Professor do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Luiz Antonio Felix Júnior

Mestre em Ciências Contábeis - UFPE
Professor do Instituto Federal de Alagoas - IFAL

RESUMO

O presente artigo propôs realizar uma análise sobre os impactos econômicos - financeiros ocasionados na JBS com a Operação Carne Fraca, foi analisado um ano antes da operação (2016), durante a operação (2017) e um ano após a deflagração da operação (2018). Foram utilizados três Indicadores fundamentais para análise financeira da empresa: liquidez, Endividamento, Rentabilidade, a fim de analisar

se os resultados demonstram uma situação econômico-financeira favorável no decorrer dos anos. Para este fim, utilizou-se o Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e Notas Explicativas dos anos de 2016, 2017 e 2018 disponibilizadas no site da B3. Essas demonstrações serviram de base para cálculo dos indicadores econômico-financeiros. Para o desenvolvimento da pesquisa e obtenção dos dados a metodologia adotada foi de caráter descritivo, quantitativo, por meio de análise de documentos. A pesquisa evidenciou que em relação aos indicadores de Liquidez, Rentabilidade e Endividamento os percentuais obtiveram pequenas variações no decorrer dos anos analisados, isso porque ao analisar os indicadores de um ano antes da operação os resultados já vinham no mesmo nível, apresentando apenas pequenas variações. Pode-se destacar que no ano de 2018 houve uma queda considerável do Lucro Líquido em relação ao ano de 2017 o que afetou o ROA, ROE e Margem Líquida. Portanto, observa-se, que nesses indicadores a empresa JBS não apresentou fortes impactos com a Operação Carne Fracos.

Palavras-chave: Indicadores Econômico-Financeiros. Operação Carne Fraca. Fraudes em Negócios.

ABSTRACT

This paper proposes to analyze the economic and financial impacts caused by JBS with Operation Weak Meat. It was analyzed one year before the operation (2016), during the operation (2017) and one year after the operation (2018). Three fundamental indicators were used for the company's financial analysis: Liquidity, Debt, Profitability, in order to analyze whether the results show a favorable economic and financial situation over the years. For this purpose, we used the Balance Sheet, Income Statement (DRE) and Explanatory Notes for 2016, 2017 and 2018 available on the B3 website. These statements served as the basis for calculating the economic and financial indicators. To develop the research and obtain the data, the methodology adopted was descriptive and quantitative, through document analysis. The research showed that in relation to the indicators of Liquidity, Profitability and Indebtedness, the percentages had slight variations over the years analyzed, because when analyzing the indicators from one year before the operation, the results were already at the same level, presenting only minor variations. It should be noted that in 2018 there was a considerable decrease in Net Income compared to 2017 which affected the ROA, ROE and Net Margin. Therefore, it is observed that in these indicators the company JBS did not have major impacts with Operation Weak Meat.

Keywords: Economic and Financial Indicators. Operation Weak Meat. Business Fraud

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos principais produtores e exportadores de carne bovina no mundo, atrás apenas da soja e do minério, as carnes brasileiras são sinônimo de qualidade em mais de 150 países. Porém, em março de 2017 passaram a ser alvo de uma investigação da Polícia Federal (PF) deflagrada de ‘Carne Fraca’. A operação revelou um esquema de adulteração nas carnes envolvendo pelo menos 30 frigoríficos, dentre eles empresas de grande porte, como a JBS e a BRF.

Diante desse cenário, surge a necessidade de observar os impactos causados no desempenho financeiro dessas empresas. Conforme Silva (2006) a operação causou danos profundos para o agronegócio, que é um dos pilares da economia do Brasil.

Os autores Costa *et al.* (2017) desenvolveram uma pesquisa sobre os impactos da operação carne fraca nos retornos anormais e nas demonstrações financeiras da BRF Brasil foods S.A., e JBS S.A. Apresentaram como resultados que, as empresas evidenciam que foram afetadas pela operação Carne Fraca, entretanto, informam que as perdas ainda não podem ser estimadas, portanto, nenhuma provisão foi feita. Concluíram ainda, que a BRF divulgou despesas preliminares, decorrentes da operação, que já apresentavam impactos a companhia.

Os dados obtidos na pesquisa de Silva (2017) evidenciaram que a operação Carne Fraca tem impactado de forma negativa em toda economia brasileira, principalmente nos resultados da balança comercial devido à queda nas importações e a intensificação de exigências em relação à qualidade da carne brasileira dos países importadores. Ainda de acordo com a autora, as empresas JBS e BRF precisaram vender parte de seus ativos imobilizados para restabelecerem um equilíbrio financeiro, o que acabou gerando impactos nos resultados econômicos, financeiros e patrimoniais.

A vista disso espera-se que os resultados mapeados possam servir como contribuição ao meio acadêmico quanto à verificação do comportamento dos indicadores econômicos e financeiros das empresas de grandes portes do setor de agronegócio no Brasil, e que possam servir também como norte aos *stakeholders* no que diz respeito à saúde financeira da JBS, podendo analisar, bem como comparar indicadores financeiros relevantes para um futuro investimento. Nesse âmbito, pode-se levantar como indagação que norteia a pesquisa: quais os impactos ocasionados no desempenho econômico-financeiro da empresa JBS com a operação Carne Fraca? O objetivo geral trata-se de identificar os impactos ocasionados com a operação carne fraca no desempenho econômico-financeiro da empresa JBS.

Como enquadramento metodológico, a pesquisa foi descritiva, correspondendo a um estudo de caso de caráter documental, em que foram utilizados o Balanço Patrimonial (BP) e as Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) dos anos de 2016, 2017 e 2018 disponíveis no site da Brasil, Bolsa e Balcão (B3). A revisão bibliográfica foi o método utilizado para obtenção dos principais conceitos relacio-

nados ao tema, cuja pesquisa possui abordagem quantitativa.

O trabalho está estruturado em cinco seções, a primeira seção está à introdução, fornecendo uma visão geral da pesquisa, a segunda seção consta o referencial teórico utilizado, num terceiro momento os aspectos metodológicos utilizados na pesquisa. Em seguida, foi apresentada a análise desses dados a partir da amostra selecionada, já na quinta seção estão às considerações finais e por fim a listagem de referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AGRONEGÓCIO BRASILEIRO

Devido às suas qualidades e diversidades do cenário brasileiro existe uma potencial expansão para atividades agrícolas, principalmente encontradas no clima favorável, no solo, na água, entre outras peculiaridades (ECOAGRO, 2014). Dessa forma, destaca-se o agronegócio, também conhecido como *agrobusiness*, definido como conjunto de atividades, que vão desde a produção e distribuição de insumos até a comercialização, o setor representa um papel relevante na economia brasileira (MENDES; PADILHA JUNIOR, 2007). Ou seja, é a união de atividades que está fortemente ligada a todos os setores da economia e da sociedade no Brasil.

Segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, o agronegócio tem impacto não somente na economia do campo, mas também na cidade, por movimentar lavouras e a agroindústria de alimento, além de setores secundários como de máquinas e equipamentos, de vestuário e transporte de carga (BRASIL, 2016). Contudo, o setor do agronegócio é altamente dependente de capital de terceiros o que pode influenciar na redução de lucratividade do setor.

Conforme Abrozini *et al.* (2009) devido à busca de financiamentos por alienação fiduciária de ativos imobilizados, as empresas do agronegócio possuem um acesso facilitado a créditos com prazos para pagamentos maiores e com menores juros.

De acordo com a pesquisa de Schonorrenberger (2008) as empresas do agronegócio listadas na BM&FBovespa possuem uma estrutura de endividamento superior às empresas de outros setores. Para ele esse endividamento e risco superior são decorrentes das peculiaridades do setor, como clima, pragas, doenças e maior ciclo operacional e financeiro.

Em um cenário de crise financeira a tendência é que surjam dificuldades para as empresas na geração de caixa, comprometendo a disponibilidade de recursos destináveis às atividades operacionais e pagamento de dívidas (NASCIMENTO, 2011). Desta forma, os indicadores financeiros são aliados aos *stakeholders*, para que se possam analisar e comparar os indicadores diante de uma crise. A utilização desses indicadores econômicos-financeiros na análise das demonstrações contábeis

é habitual no meio literário da contabilidade, diversos autores buscam medidas que possam padronizar as informações, ou, aliás, descrevê-las por meio dos mais variados indicadores.

Gitman (2010) ressalta que a análise das demonstrações financeiras é baseada no uso de valores relativos, por meio de índices que buscam monitorar o desempenho econômico-financeiro da empresa.

Hall, Beck e Toledo Filho (2012) aplicaram na sua pesquisa os indicadores financeiros sobre as demonstrações financeiras das empresas do agronegócio brasileiro, listadas na BM&FBovespa para analisar os impactos antes e durante a crise dos *subprimes* de 2008. Os resultados apontaram que o setor do agronegócio sofreu com o impacto da crise, principalmente sobre o aumento do endividamento e por consequência o aumento do custo da dívida, o que foi pressionando o resultado líquido e as taxas de retorno do ano de 2008. Entretanto, eles informam que o setor teve uma recuperação rápida, conseguindo atingir no ano seguinte indicadores semelhantes ao de 2007.

2.2 FRAUDE EM NEGÓCIOS

Fatos de corrupção e fraudes ocorrem há um longo espaço de tempo em diversas sociedades e organizações públicas ou privadas. Em 2001, o mundo acompanhou empresas de porte mundial, envolvidas em fraudes, dentre elas a Enron, que teve seus executivos julgados e condenados por diferentes tipos de fraudes contábeis. A falta de rentabilidade e o fluxo de caixa negativo das operações da empresa Enron eram divergentes dos resultados divulgados (MEDRADO, 2016).

No ano de 2008, o sistema financeiro global foi atingido por outra crise financeira denominada de *subprime*. Essa crise se deu a partir da quebra das instituições de crédito dos Estados Unidos que concediam empréstimos hipotecários de alto risco, o que ocasionou um forte impacto sobre as bolsas de valores mundiais (MEDRADO, 2016).

Já em 2015 surgiu uma fraude envolvendo o Grupo Volkswagen, foi comprovado que a empresa instalava em seus veículos, *softwares* que tinham como objetivos ocultar as emissões reais de gases poluentes. Essa atitude gerou imediatamente um aumento nas vendas e uma participação mais expressiva no mercado (GUERRA, 2017).

São muitas as consequências decorrentes de uma fraude, dentre elas estão à redução da confiança na empresa, o que pode afetar diretamente na economia (WEST; BHATTACHARYA, 2015).

2.3 OPERAÇÃO CARNE FRACA E SEUS IMPACTOS

A operação deflagrada como ‘Carne Fraca’ investiga um esquema de liberação de licenças e fiscalização irregular de frigoríficos envolvendo fiscais do Minis-

tério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. A operação da Polícia Federal (PF) iniciada em março de 2017 contou com a ajuda de 1.100 agentes espalhados em sete estados brasileiros (POLÍCIA FEDERAL, 2017).

De acordo com o STJ, a investigação envolveu produtoras de carnes no Brasil como a Sadia e Perdigão do grupo BRF, a JBS detentora da Seara, Big Frango e da Friboi e outras empresas menores como Peccin e Mastercarne, do Paraná. Graças às propinas pagas aos fiscais do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, as carnes vencidas e adulteradas chegavam para comercialização nos supermercados (STJ, 2018).

Segundo informações da Associação Brasileira de Proteína Animal (ABPA), após uma semana de divulgação da ‘operação carne craca’, as perdas chegaram a US\$ 40 milhões, prejuízos decorrentes dos bloqueios totais das importações de empresas importadoras de carnes do Brasil. Ainda de acordo com a ABPA, com base nas médias semanais efetuadas anteriormente, as perdas equivalem a 22% sobre a previsão total US\$ 185,7 milhões para os embarques de produtos em uma semana (ABPA, 2017).

Além do impacto na economia, a operação também causou impacto no índice do desemprego já que a empresa de carnes Peccin chegou a demitir todos os seus funcionários alegando não suportar o prejuízo (ABPA, 2017).

Na Bolsa de Valores, as ações das duas maiores empresas produtoras e exportadoras de carne do Brasil registraram quedas de 10,59% da JBS e 7,25% da BRF, o que contribuiu para uma queda de 2,39% registrada pela IBOVESPA (índice da bolsa de valores no Brasil) no dia em que foi deflagrada a operação (DIEHL, 2017).

Apesar dos impactos da ‘operação carne fraca’, na quarta semana de março de 2017, logo depois de deflagrada a operação, a balança comercial brasileira já havia registrado um superavit de US\$ 1,602 bilhão, isso quer dizer que o Brasil vendeu mais para fora do que comprou, graças aos países que voltaram e retomaram as importações (ABPA, 2017).

2.4 INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS

Existem diversas ferramentas para medir o desenvolvimento de uma empresa e obter informações necessárias para tomada de decisão de curto, médio e longo prazo, algumas delas são os indicadores financeiros, que revelam a saúde da empresa em várias situações. Corroborando o que foi exposto, Dallabona, Kroetz e Mascarello (2014) confirmam que a utilização dos indicadores para uma análise financeira e econômica no desempenho de uma empresa é imprescindível, podendo ser usado também como ferramenta de auxílio para os *stakeholders*, pois apontam a real situação da empresa tanto no passado e no presente como também no futuro.

Desse modo, para entender a aplicabilidade desses indicadores, foram conceituados três tipos de indicadores, são eles: indicadores de Liquidez; indicadores de Rentabilidade; e Indicadores de Endividamento.

2.4.1 Indicadores de liquidez

A liquidez representa a facilidade com que um ativo pode ser convertido em dinheiro, ou seja, representa a situação financeira da empresa. Conforme apontam Ross *et al.* (2015) os indicadores de liquidez visam medir a capacidade que a empresa tem de cumprir com as obrigações passivas assumidas de curto prazo. Dessa forma, as contas contábeis utilizadas para o cálculo desses indicadores estão presentes no balanço patrimonial, conforme (Quadro 1).

Quadro 1 – Indicadores de liquidez

FUNÇÃO	ATIVIDADES
CONTÁBIL	Envolve as atividades referentes a gerenciar as atividades de contabilidade, como manter todos os registros contábeis, elaboração e análise das demonstrações contábeis e desenvolver políticas de controle.
	Compreende as atividades relativas a fornecer elementos de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para que os administradores possam estar devidamente auxiliados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas. Ainda está no desígnio dessa função a

Fonte: Assaf Neto (2007).

Silva (2006) diz que a Liquidez Seca representa quanto à empresa tem de disponibilidades, aplicações financeiras de curto prazo e duplicatas a receber para confrontar com o passivo circulante. Quanto maior o índice idealisso porque representa que a empresa possui capacidade de liquidar suas obrigações de curto prazo.

Conforme Assaf Neto (2006) a liquidez corrente determina o quanto à empresa possui em dinheiro, bens e direitos realizáveis em curto prazo, comparando com as obrigações a serem pagas também no curto prazo. Para ele quanto maior for o indicador de liquidez corrente, maior a capacidade que a empresa tem para financiar suas necessidades de capital de giro. Destarte, se o índice de Liquidez corrente apresentar resultado superior a R\$ 1,00, de maneira geral, indica a existência de capital de giro positivo e se o resultado for menor que R\$1,00, conclui-se que seu capital de giro líquido será negativo.

De acordo com Silva (2006, p.307) “a interpretação do índice de liquidez geral é no sentido de quanto maior, melhor, mantidos constantes os demais fatores”. Esse indicador serve para identificar a saúde financeira da empresa em curto e longo prazo, isso porque indica quanto à empresa possui no Ativo Total para cada R\$1,00 de dívida total, sendo o indicador utilizado como uma medida de segurança financeira da empresa em longo prazo, revelando sua capacidade de cumprir com todas as obrigações passivas assumidas em curto e longo prazo (ASSAF NETO, 2006). Portanto, os resultados obtidos através desses indicadores servem como ponto de partida para estudos de melhorias, tomados de decisões e estabelecimento de metas.

2.4.2 Indicadores de rentabilidade

A rentabilidade é um indicador de relevância para o desempenho de um negócio, ela indica a capacidade que a empresa tem em gerar retorno a partir dos investimentos realizados nela. Corroborando com o que foi exposto, Assaf Neto (2006) define que a partir dos indicadores de rentabilidade pode ser feita uma avaliação econômica do desempenho da empresa, estimando o retorno que os investimentos realizados darão e a lucratividade apresentada pelas vendas.

Aranha (2015) destaca que a rentabilidade de uma empresa é afetada diretamente pelas políticas e decisões adotadas pela administração da empresa. Enquanto Gitman (2010) diz que ao serem analisados em conjunto, os indicadores de rentabilidade facilitam a análise dos lucros da empresa em relação ao nível de vendas, nível de ativos ou ao nível dos investimentos dos proprietários, conforme demonstrado no (Quadro 2).

Quadro 2 – Indicadores de rentabilidade

Perguntas	Autores
Como se dá a estruturação do Setor Controle Interno na entidade?	Hochmüller (2009)
Há a existência de um setor de controladoria na prefeitura e quais as ferramentas de trabalho, implementadas para facilitar o controle?	Slomski (2003)
Há um sistema informatizado de controladoria para auxiliar seu trabalho de registro de dados?	Diehl e Durigon (2012)
Qual a relevância da controladoria na administração pública	Assaf Neto (2007)

Fonte: Assaf Neto (2007).

Para Damodaran (2004) o Retorno sobre o Ativo (ROA) mede a capacidade que uma empresa tem em gerar lucros a partir de seus ativos. Segundo Silva (2012) o ativo total da empresa é composto pelo aporte dos sócios e pela parte captada de terceiros, além das parcelas de lucros incorporadas ao capital dos sócios.

Conforme Marion (2007) o Retorno sobre Investimento (ROI), e o Retorno sobre Capital Investido pelos proprietários (ROE) são indicadores fundamentais para Análise Financeira da empresa. Para ele, a rentabilidade é medida em função dos investimentos. As fontes de financiamento do Ativo é o Capital Próprio e o Capital de Terceiros. A administração correta desses ativos pode proporcionar maior retorno para a empresa.

De acordo com Kabajeh *et al.* (2012) os indicadores de rentabilidade são considerados um indicador para crescimento, sucesso e controle de uma empresa. Esses indicadores medem a capacidade dos ganhos gerados durante um determinado período com base nas vendas, ativos, capital empregado, patrimônio líquido e lucro por ação. Ainda de acordo com os autores, os credores e os acionistas possuem total interesse na rentabilidade de uma empresa, pois indicam a capacidade que a empresa tem de cumprir com passivos assumidos e indicará o progresso e a taxa de retorno de seus investimentos.

Para Kabajeh *et al.* (2012) o ROE mede a taxa de retorno que os acionistas estão obtendo em relação os investimentos feitos na empresa. Já o ROI mede a capacidade que a empresa tem de gerar o retorno esperado com base nos recursos investidos pelos acionistas (KABAJEH *et al.*, 2012; MATARNEH, 2009).

A Margem Líquida mostra qual o lucro líquido para cada unidade de venda realizada na empresa. Segundo Assaf Neto (2007) é através do cálculo da margem líquida que a eficiência global da empresa é medida.

De acordo com Silva (2012), este indicador faz uma comparação do lucro líquido com as receitas do período, indicando o percentual de lucratividade gerado pela empresa. Ainda de acordo com o autor, o ramo da atividade a rotação de estoques e produtividade são fatores que podem afetar a rentabilidade sobre as vendas de uma empresa.

Matarazzo (2010) interpreta que para os indicadores de rentabilidade de forma geral quanto maior for o resultado apresentado, melhor será a rentabilidade da empresa.

2.4.3 Indicadores de endividamento

A principal finalidade dos Indicadores de Endividamento é apontar o nível de endividamento de uma empresa, esse indicador expressa em porcentagem o quanto o capital próprio e o capital de terceiros estão comprometidos, ou seja, o indicador apresenta a estrutura de capital de uma empresa. Aranha (2015) aponta que o endividamento revela se a empresa tem utilizado mais capital de terceiros ou capital próprio. Com esses apontamentos podem-se avaliar a segurança que a empresa oferece aos capitais de terceiros. Para Ross *et al.* (2015) esse indicador demonstra o grau de risco que a empresa pode apresentar quanto às suas dívidas com terceiros.

De acordo com Martinez (2001) empresas que possuem um alto grau de endividamento tem uma preocupação maior em divulgar para o mercado, melhores condições de equilíbrio financeiro, uma vez que retrata maior estabilidade nos resultados futuros, o que poderia também contribuir na redução do custo na hora de captar capital de terceiros, os principais indicadores de endividamento apresentam-se no (Quadro 3).

Quadro 3 – Indicadores de endividamento

Instituições	Aprendizado e crescimento
Banco Brasil	Lucro líquido por funcionário; Investimento em treinamento de funcionários; Retorno de investimentos em RH.
Caixa Econômica	Desenvolvimento de pessoas; Política de remuneração; Programa de aperfeiçoamento profissional.

Fonte: Assaf Neto (2007).

A interpretação de Matarazzo (2010) é que quanto menor for o percentual encontrado, melhor será o desempenho da empresa. Segundo César (2010), esses indicadores medem em que proporção à empresa vem financiando o seu ativo com capital próprio ou capital de terceiros. Para ele o endividamento de empresas que recorrem a dívidas para realizar aplicações produtivas no seu ativo como ampliação, expansão, modernização, etc.. Assim, mesmo sendo um tanto elevado, essas aplicações poderão gerar recursos para quitar o passivo assumido. Porém, empresas que com frequência buscam dívidas para quitar outras dívidas por não conseguirem gerar recursos para quitar os seus passivos, estão suscetíveis à insolvência e, por consequência, à falência.

Na visão de Marion (2007) se a empresa apresentar maior concentração de endividamento no passivo circulante poderá ter dificuldades num momento de reversão de mercados, o que não aconteceria se os passivos assumidos estivessem concentrados no longo prazo. Desta forma, seria interessante que as empresas concentrassem partes expressivas de suas dívidas no longo prazo, pois teriam tempo para reorganizar a situação financeira da empresa em caso de crise.

3 METODOLOGIA

No que se refere à abordagem do problema de pesquisa, esse estudo é de caráter quantitativo. De acordo com Raupp e Beuren (2006), a pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos e busca entender o comportamento geral dos acontecimentos.

Quanto ao objetivo, a pesquisa é classificada como descritiva, visto que serão observados e descritos os dados contidos no Balanço Patrimonial (BP), nas Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) da JBS. Para Gil (2002) a pesquisa descritiva busca descrever as características de uma determinada população, e uma de suas principais características é a utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados. De acordo com Andrade (2008) a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisa-los, classifica-los e interpretá-los, de modo que os fatos não sejam manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos, o estudo se classifica como documental proveniente de fontes secundárias. De acordo com Cervo, Bervian e Silva (2007) a pesquisa documental é utilizada para investigar, descrever e comparar diferenças e outras características. Para Raupp e Beuren (2003) a pesquisa documental organiza informações que se encontram dispersas, auxiliando como consulta para futuros estudos.

No que diz respeito à coleta de dados, foram utilizadas às Notas Explicativas, Balanço Patrimonial e Demonstrações do Resultado do Exercício, relativas ao exercício de 2016, 2017 e 2018 disponíveis no site da B3, o que se caracteriza como um estudo transversal, de modo a verificar os impactos econômico-financeiros causados com a operação ‘carne fraca’ na empresa JBS. Para alcançar o objetivo da

pesquisa, foram aplicados os indicadores de liquidez, rentabilidade e endividamento sobre as demonstrações financeiras da JBS.

Para tratamento dos dados foi feita uma planilha no Excel para cálculo dos indicadores, e em seguida, feito à análise dos resultados obtidos por meio da confrontação dos dados com a teoria do referencial teórico. Na perspectiva Bardin (2011) a análise do conteúdo consiste em um conjunto de técnicas de análise, aplicáveis a uma gama de conteúdos que possibilita associar a superfície dos textos, descrita e analisada, assim como os fatores que determinam elementos característicos, cujo objetivo é descrever o conteúdo.

4 RESULTADOS

Com o objetivo de responder à problemática da pesquisa, esta seção irá expor uma breve contextualização sobre a empresa analisada, em que trará também todos os dados obtidos da análise, visando atingir o objetivo geral deste trabalho e contribuir para futuras pesquisas que venham a ser realizadas nessa mesma linha de análise.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa analisada foi JBS S.A. uma sociedade de capital aberto, integrante do ‘novo mercado’ de governança corporativa com suas ações negociadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA) hoje denominada de B3. A companhia é atuante do ramo de abatedouro, frigorificação e industrialização de carnes, conservas, gorduras, rações e produtos derivados. Presente em mais de 20 países, com mais de seis décadas de história a JBS S.A. é umas das líderes globais da indústria de alimentos, com mais de 235 mil colaboradores no mundo. A JBS possui diversos portfólios de produtos, com dezenas de marcas reconhecidas no mundo a companhia também atua com setores relacionados com o seu *core business*, como sabonetes, couros, biodiesel, bem como possui negócios de gestão de resíduos, embalagens metálicas e transportes, que suportam toda a sua operação (JBS, 2017; WANDERLEY; LEAL; SILVA, 2011).

4.2 ANÁLISE DOS INDICADORES

4.2.1 Indicadores de liquidez

Os indicadores de liquidez buscam identificar se a empresa pode quitar suas obrigações com os recursos que disponibiliza, ou seja, indicam a situação financeira da empresa. Dessa forma, ficam destacados na Tabela 4 os índices encontrados da empresa JBS nos anos de 2016, 2017 e 2018.

Tabela 1 – Indicadores de liquidez

Indicadores	2016	2017	2018
Liquidez Seca	72,9	90,5	118,4
Liquidez Corrente	101,7	123,7	170,8
Liquidez Geral	53,4	57	57,2

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

De acordo com a tabela 1 apresentada, no campo, Liquidez Seca, a empresa JBS demonstra que no ano de 2016 possui 72,9% de seu ativo circulante, eliminando os estoques, para quitar dívidas de curto prazo. Significa que para cada R\$100,00 de dívidas no passivo circulante a empresa só possui 72,9% disponíveis, desta forma, a empresa não possui recursos suficientes para quitar suas dívidas sem depender da venda do estoque. Já no ano de 2017 o índice apresentou uma melhora de 17,6% em relação ao ano anterior e foi para 90,5%, porém, a empresa continuou sem recursos suficientes para quitar os passivos assumidos no curto prazo. Foi em 2018 que a empresa conseguiu uma folga financeira de 18,4%, atingindo 118,4% para cada R\$100,00 de dívidas no curto prazo, ou seja, mesmo que a empresa suspendesse a venda de seus estoques, conseguiria quitar todos os seus compromissos em curto prazo.

Com relação à Liquidez Corrente, verifica-se na tabela 4 que no ano de 2016 a empresa JBS apresentou 101,7% de disponíveis em curto prazo, o que significa que para cada R\$100,00 de dívidas no curto prazo a empresa apresenta 101,7%, ou seja, 1,7% de folga financeira para quitar seus passivos de curto prazo, vale ressaltar que quando maior for o índice melhor será para empresa. Nos anos seguintes esse índice continuou subindo, em 2017 chegou a 123,7%, conseguindo uma folga de 23,7%, já no ano de 2018 atingiu 170,8% o que representa a existência de capital de giro positivo.

Ainda de acordo com a tabela 1 no índice de Liquidez Geral, a empresa vem apresentando pequenas diferenças ao longo desses três anos. No ano de 2016, o índice foi de 53,4%, ou seja, para cada R\$100,00 de dívida no curto e longo prazo, a empresa só dispõe de 53,4% para quitar suas obrigações, desta forma, a empresa não conseguiria quitar naquela data a totalidade de seus passivos assumidos. Em 2017 e 2018 a empresa teve um pequeno aumento no seu índice de liquidez geral, passando a ser 57% e 57,2% respectivamente, porém, a empresa continuou sem possibilidades de quitar suas obrigações naquela data.

4.2.2 Indicadores de Rentabilidade

Quanto aos indicadores de rentabilidade, servem para evidenciar o quanto os investimentos efetuados pela empresa estão rendendo.

Tabela 2 – Indicadores de rentabilidade

Indicadores	2016	2017	2018
Retorno sobre o Investimento (ROI)	0,074	0,071	0,074
Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE)	0,024	0,039	0,007
Retorno sobre o Ativo (ROA)	0,005	0,009	0,001
Margem Líquida	0,003	0,006	0,001

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

A Tabela 2 apresenta os indicadores de rentabilidade da empresa, os valores foram positivos em todos os anos e em todas as análises. O ROI fechou o ano de 2018 com 7,4% de retorno para os investimentos feitos pela empresa, considerado uma rentabilidade péssima.

Sobre o Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE), verifica-se que os acionistas da empresa JBS no ano de 2016 obtiveram um retorno de 2,4% sobre o capital aplicado, ou seja, para cada R\$ 1,00 empregado auferiu R\$ 0,024 de retorno. Entretanto, no ano de 2017, esse percentual teve uma pequena variação e passou a ser 3,9%, já no ano de 2018 ocorreu uma queda acentuada chegando a um percentual de 0,7% devido à queda drástica do lucro líquido do exercício, sendo considerada péssima rentabilidade.

Já o Retorno sobre o Ativo (ROA) que mede a capacidade que a empresa tem em gerar lucros a partir de seus ativos, teve resultados positivos, porém, considerados como uma rentabilidade baixa. Em 2016 o percentual foi de 0,5%, já em 2017 teve uma pequena variação chegando a 0,9%, no ano de 2018 observasse um declínio no índice, fechando o ano com 0,1% de capacidade em gerar lucros a partir dos ativos da empresa. Com relação à Margem Líquida, utilizada para expressar a relação entre o lucro líquido da empresa com a sua receita líquida, também apresentou resultados positivos, porém percentuais considerados baixos.

4.2.3 Indicadores de endividamento

Abaixo temos os Indicadores de Endividamento, esse indicador expressa em percentual o quanto o capital próprio e o capital de terceiros estão comprometidos.

Tabela 3 – Indicadores de endividamento

Indicadores	2016	2017	2018
Endividamento Geral	0,771	0,759	0,755
Composição de Exigibilidades	0,420	0,353	0,250
Imobilização do Patrimônio Líquido	2,568	2,357	2,318
Participação de Capitais de Terceiros	3,371	3,158	3,084

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

De acordo com a Tabela 3, o Endividamento Geral da empresa JBS aponta 77,1% no ano de 2016, o que significa que de 100% dos recursos 77,1% é financiado por capitais de terceiros, já o restante, 22,9% estaria sendo financiado com capital próprio. Esse índice apresentou pequenas baixas no decorrer dos anos, em 2017 o indicador teve uma queda de 1,2%, já em 2018 a queda foi de 0,4%, o que fechou o ano de 2018 em 75,5% de recursos de terceiros financiando o Ativo da empresa. Destaca-se que quanto menor for o percentual melhor será o desempenho da empresa.

De acordo com a pesquisa de Hall, Beck e Toledo Filho (2012) os impactos antes e durante a crise *subprime* de 2008 sobre empresas do agronegócio foi principalmente sobre o aumento do endividamento e por consequência o aumento do custo da dívida, o que foi pressionando o resultado líquido e as taxas de retorno do ano de 2008.

Na Composição de Exigibilidades busca identificar a proporção de dívidas de curto prazo em relação às dívidas totais (curto e longo prazo). Em 2016 42% do total das dívidas da empresa estavam no curto prazo, desta forma, 58% das dívidas estava ao longo prazo. Em 2017 a empresa teve 35,3% das dívidas no curto prazo e o restante é composto por capitais de terceiros de longo prazo, já em 2018 esse percentual caiu para 25% no curto prazo.

Na visão de Marion (2007) se a empresa apresentar maior concentração de endividamento no Passivo Circulante poderá ter dificuldades num momento de reversão de mercados.

O índice de Imobilização do PL da empresa apresentou os resultados de 2,568 em 2016, 2,357 em 2017 e 2,318 em 2018, ou seja, a empresa compromete todo o seu capital próprio em sua imobilização e ainda utiliza capital de terceiros equivalente a R\$ 156,8 no ano de 2016, R\$135,7 para o ano de 2017 e R\$ 131,8 em 2018 para cada R\$ 100 de capital próprio. Desta forma, pode-se observar que a empresa pegou capital de terceiros para investir no capital fixo, o que merece acompanhamento dos índices de Liquidez para verificar se a empresa conseguirá cobrir as dívidas assumidas.

O indicador de Participação de Capitais de Terceiros apresentou percentuais elevados, chegando á 3,371 no ano de 2016, nos demais anos houve uma pequena variação, fechando 2018 com 3,084, o que representa 208,4% de participação de capitais de terceiros em relação ao capital próprio.

4.2.4 Impactos ocasionados com a operação carne fraca

Observa-se que em relação aos indicadores analisados não fica claro, impactos em decorrência da Operação Carne, isso porque ao analisar os indicadores de um ano antes da operação os resultados já vinham no mesmo nível, apresentando apenas pequenas variações, já no ano de 2017 alguns indicadores como Liquidez Seca, Liquidez Corrente e ROE apresentaram resultados melhores em relação ao ano de

2016. Os indicadores de endividamento, por exemplo, apresentaram pequenas quedas também no ano de 2017.

Em 2018 observa-se que os indicadores de Liquidez Seca e Corrente tiveram aumentos significativos, o que possibilitou uma folga financeira para que a empresa pudesse quitar seus passivos assumidos de curto prazo naquela data. Em relação ao ROA e a Margem Líquida no ano de 2018 os percentuais caíram para 0,001% nada muito diferente dos anos anteriores. Ou seja, os resultados mostram que nenhum indicador apresentou impactos, o que se pode destacar é o Lucro Líquido do exercício de 2018 que teve uma queda significativa.

Nota-se também, que nenhuma informação relevante foi apresentada nas Notas Explicativas da JBS.

Fazendo uma comparação com a pesquisa de Costa *et al.* (2017) eles evidenciaram que BRF e JBS foram afetadas pela operação Carne Fraca, entretanto, informam que as perdas ainda não podem ser estimadas. Já para Silva (2017) os maiores impactos estão ligados à balança comercial devido à queda nas importações. Ainda de acordo com a autora, as empresas JBS e BRF precisaram vender parte de seus ativos imobilizados para restabelecerem um equilíbrio financeiro, o que acabou gerando impactos nos resultados econômicos, financeiros e patrimoniais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho propôs realizar uma análise sobre os impactos econômico-financeiros ocasionados na JBS com a ‘operação carne fraca’, foi analisado um ano antes da operação (2016), durante a operação (2017) e um ano após a deflagração da operação (2018). Foram utilizados três indicadores fundamentais para análise financeira da empresa: liquidez, endividamento, rentabilidade, de modo a analisar se os resultados demonstram uma situação econômico-financeira favorável no decorrer dos anos.

Por meio da análise dos índices de liquidez geral, corrente e seca, disponíveis na Tabela 4, constatou que a Liquidez Geral da empresa não é suficiente para cobrir passivos assumidos no curto e longo prazo, ou seja, para cada R\$ 100,00 de dívidas a empresa fechou 2018 com 57,2% para quitar suas obrigações naquela data. A Liquidez Seca também apresentou percentuais insuficientes para quitar suas obrigações sem depender da venda do estoque nos anos de 2016 e 2017. Com relação à Liquidez Corrente, a empresa apresentou resultados positivos em todos os anos, chegando a fechar 2018 com 70,8% o que representa capital de giro positivo.

A rentabilidade sobre o patrimônio líquido da empresa JBS não apresentou percentuais satisfatórios, por mais que tenham sido positivos foram classificados em péssima rentabilidade. O maior percentual apresentado foi o ROI, chegando a 7,4% nos anos de 2016 e 2018, no ano de 2017 teve uma pequena variação atingindo 7,1%. O ROE apresentou um declínio no ano de 2018 devido à queda drástica no lucro líquido.

Verificar o grau de endividamento da empresa é fundamental para a gestão financeira da empresa. Assim, os gestores podem acompanhar a evolução do grau de comprometimento com o capital de terceiros. Por meio das análises apresentadas, o grau de endividamento da empresa JBS chegou a 77,1% no ano de 2016, havendo um pequeno decréscimo desse percentual para os anos de 2017 e 2018, chegando a 75,9% e 75,5% respectivamente de participação de capitais de terceiros.

A composição de capital de terceiros em curto prazo teve seu maior índice no ano de 2016, quando o percentual foi de 42%, considerando a folga financeira de 1,7% na Liquidez Corrente no mesmo ano a empresa estava com capital de giro positivo e poderia quitar suas obrigações de curto prazo naquela data. Esse percentual foi decrescendo no decorrer dos anos analisados. Nota-se que o indicador de participação de capitais de terceiros obteve percentuais elevados, no ano de 2018 a empresa tinha 208,4% de capitais de terceiros em relação ao capital próprio.

Os resultados mostram que apesar da Operação Carne Fraca os indicadores analisados, geralmente, não apresentaram desequilíbrios, os resultados se mantiveram com pequenas variações normais. O que se pode destacar é o Lucro Líquido do ano de 2018, após deflagração da operação, que teve uma queda de R\$ 815.353,00 em relação ao ano de 2017, o que afetou os indicadores de rentabilidade como o ROA, ROE e a Margem Líquida, porém, observa-se que nos anos anteriores esses indicadores também não apresentavam bons resultados.

Desta forma, a contribuição dessa pesquisa é servir como fonte de informação para pesquisadores da área, contadores, gerenciadores de empresas e acionistas sobre o quão essencial é a aplicação dos indicadores financeiros para medir o desenvolvimento financeiro de uma empresa e obter informações necessárias para tomada de decisão de curto, médio e longo prazo. Para pesquisas futuras sugere-se uma comparação de empresas de ramos distintos, podendo ser utilizados outros indicadores e variáveis na análise, além de modelos econométricos.

REFERÊNCIAS

Associação Brasileira de Proteína Animal (**ABPA**). 2017. Disponível em: <http://abpa-br.org/>, Acesso em 14 nov. 2019.

AMBROZINI, M. A.; GAIO, L. E.; BONACIM, C. A. G.; CICONI, E. G. Impacto dos Formadores de Mercado sobre a Liquidez das Ações Negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 3, p. 15-38, 7 out. 2009.

ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ARANHA, J. A. M. **Análise financeira e índices padrão para o setor elétrico brasileiro**. Novas Edições Acadêmicas, 2015.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e Análise de Balanços**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ASSAF NETO, A. **Finanças Corporativas e Valor**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BARDIN, Lawrence. **Análise de conteúdo**. 70. ed. São Paulo: ISBN, 2011.

BRASIL, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Agropecuária puxa o PIB de 2017**. 2017. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/noticias/agropecuaria-puxa-o-pib-de-2017>. Acesso em: 23 set. 2019.

CÉSAR, R. **Demonstrações Financeiras**, 2010. Disponível em: <http://professor-robertocesar.files.wordpress.com/2010/08/7-índice-de-endividamento.pdf>. Acesso em: 22 out. 2019.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COSTA, A. V. da.; SOUZA, E. N. de.; PIMENTA, M.M.; ROSA, M.P. da. **Um Estudo sobre os Impactos da Operação Carne Fraca nos Retornos Anormais e nas Demonstrações Financeiras da BRF S.A. e JBS S.A – VIII Congresso Brasileiro de Administração e Contabilidade, AdCont**. Rio de Janeiro, RJ, 2017.

DAMODARAN, A. **Finanças Corporativas: Teoria e Prática**. Trad.: Jorge Ritter. 2ª ed. Porto Alegre, 2004.

DALLABONA, L. F.; KROETZ, M.; MASCARELLO, G. Relação entre os indica-

dores de desempenho e o valor adicionado distribuído aos agentes colaboradores de empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, n. 39, p. 49-63, 2014.

DEBORAH R. da S. Os efeitos da operação carne fraca na imagem do Brasil - **Revista Estrategia Organizacional**, UNAD, v. 5 / n. 1-2, pp. 49-58, 2016.

ECOAGRO. **O agronegócio no Brasil**. 2014. Disponível em: <http://www.ecoagro.agr.br/agronegocio-brasil/>. Acesso em: 02 set. 2019.

GUERRA, L. B. **La comunicación en situaciones de crisis: El Caso Volkswagen**. 2017. Trabalho de conclusão de curso (Bacharel em Administração e Gestão de Empresas) - Universidad de Cantabria, 2017.

GIEHL, Alexandre Luís. **Boletim Agropecuário – Edição Especial ‘Operação Carne Fraca’ 22/03/2017**, Florianópolis: Centro de Socioeconomia e Planejamento Agrícola (Epagri/Cepa), 2017. Disponível em: http://docweb.epagri.sc.gov.br/website_cepa/Boletim_agropecuário/Boletim_agropecuário_Edicao_especial_CAR-NES.pdf. Acesso em: 21 maio 2017.

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

GITMAN, L. J. **Princípios de Administração Financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010. G1. Média diária de exportação de carnes cai 19% após Operação Carne Fraca, 2017. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/media-diaria-de-exportacao-de-carnes-cai-19-apos-operacao-carne-fraca>. Ghtml. Acesso em: 05 set. 2019.

HALL, R.J.; BECK, F.; TOLEDO FILHO, J. R. **Análise do impacto da crise subprime nas empresas do agronegócio brasileiro listadas na BM&FBovespa**. Blumenau/SC, v. 9, nº 1, p. 52-77, dez 2012.

JBS. **Perfil corporativo**. 2017. Disponível em: <http://jbss.infoinvest.com.br/static/ptb/perfil-corporativo.asp?idioma=ptb>. Acesso em: 01. Maio 2018.

KABAJEH, M. A. M.; SHANTI, A. M.; DAHMASH, F. N.; HARDAN, A. S. Informational Content of Auditor’s Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Management’s View in the Jordanian Industrial Public Firms. **International Journal of Humanities and Social Sciences**, v. 2, n. 14, pg. 93 -103, 2012.

MATARAZZO, D. C. **Análise Financeira de Balanços: abordagem básica e gerencial**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATARNEH, F. G. **Financial List Analysis: An Applied and Theoretical Introduction**. Dar Al Masira, 2009. (AL Matarneh, F. G. Análise da Lista Financeira: Uma Introdução Aplicada e Teórica. Dar Al Masira, 2009).

MARION, José Carlos Marion. **Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade Empresarial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.p.83, 106, 141,143.

MARTINEZ, A. L. 'Gerenciamento' dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. 2001. 153 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

MEDRADO, F. C. **Indicadores econômico-financeiros como *red flags* de riscos de fraude ou manipulação contábil**. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Brasília, 2016.

MENDES, J. T. G.; PADILHA JUNIOR, J.B. **Agronegócio: uma abordagem econômica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NASCIMENTO, R. B. G. do. **Mensuração de Ativos Biológicos (Aves e Suínos): Uma Análise Crítica do CPC-29 Ativo Biológico e Produto Agrícola**. 2011. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2011.

POLÍCIA FEDERAL. **PF desarticula esquema criminoso envolvendo agentes públicos e empresários, 2017**. Disponível em: <http://www.pf.gov.br/agencia/noticias/2017/03/pf-desarticula-esquema-criminoso-envolvendo-agentes-publicos-e-empresarios>. Acesso em: 15 out. 2019.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa aplicável às Ciências Sociais. *In*: BEUREN, I. M. (Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

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

ROSS, S. A.; WESTERFIELD, R.W.; JAFTE, J.; LAMB, R. **Administração Financeira**. 10. ed. Porto Alegre: AMGH, 2015.

SCHNORRENBERGER, A. **Decisões de endividamento e risco financeiro nas companhias brasileiras do agronegócio listadas na Bovespa**. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Centro de Estudos e Pesquisas em Agronegócios, Programa de Pós-graduação em Agronegócios, Porto Alegre, 2008.

SILVA, J. P. da **Análise Financeiras das Empresas**, 8.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, A. H. **Rituais Corporativos como Estratégia de Legitimação dos Valores Organizacionais em Empresas Familiares**. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2012.

SILVA, K. A. D. **Impactos Políticos, Econômicos e Sociais da Operação ‘Carne Fraca’ no Brasil**. Graduação (Ciências Contábeis) – Universidade Luterana do Brasil, Itumbiara, 2017.

STJ. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Empresário investigado na Operação Carne Fraca continuará preso**. 2018. Disponível em: http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-01-09_09-38_Empresario-investigado-na-Operacao-Carne-Fraca-continuara-preso.aspx. Acesso em: 23 set. 2019.

WANDERLEY, C. A. L., LEAL, R. B., SILVA, A. C. Tratamento Contábil de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas: Uma Análise das Principais Empresas do Agronegócio Brasileiro. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 4, 2011, Santa Catarina. Anais... Santa Catarina: UFSC, 2011.

WEST, J.; BHATTACHARYA, M. **Intelligent financial fraud detection: a comprehensive review**. Computers & Security, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/doi:10.1016/j.cose.2015.09.005>. Acesso em: 12 dez. 2015.

CAPÍTULO 5

A INTERNACIONALIZAÇÃO INFLUENCIA NA COMPENSAÇÃO DE GESTORES? UMA ANÁLISE EM COMPANHIAS LISTADAS NA B3

Kelly Sanylla da Silva Carlos Amaral

Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria – UERN

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Mestre em Contabilidade e Controladoria – UFC

Geison Calyo Varela de Melo

Especialista em Contabilidade, Perícia e Auditoria - Unopar

Jandeson Dantas da Silva

Mestre em Controladoria - UFC

Professor do Curso de Ciências Contábeis da UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutor em Geografia - UFPE

Professor do Curso de Ciências Contábeis – UERN

RESUMO

A internacionalização pode impactar de forma significativa as estruturas das empresas, devido às exigências competitivas do mercado internacional, para além daquelas cumpridas apenas no país de origem, demandando exame multidimensional, já que engloba, além do envolvimento internacional, a adaptação estratégica de recursos e da estrutura. Uma das estruturas afetadas é a Governança Corporativa, que têm dentre seus mecanismos internos, a política de compensação, que tem como finalidade motivar os gestores para continuarem executando suas atividades, e com isso esteja estimulado a atingirem ou superarem os objetivos que lhes forem definidos. Desta forma, o presente estudo buscou analisar a relação entre a interna-

cionalização e a remuneração de gestores das empresas listadas no Brasil, Bolsa e Balcão (B3), sob a ótica da Teoria da Economia dos Custos de Transação. Trata-se de uma pesquisa de caráter descritivo, de natureza quantitativa, com procedimento documental. Para tanto, analisou-se uma amostra composta por 96 empresas que compõem as 100 maiores empresas do Brasil em valor de mercado, de acordo como o Economática e que estão listadas na BM&FBOVESPA, com dados disponíveis no exercício social de 2018. Os resultados apontam que as empresas utilizam como estratégia de internacionalização o capital social, as exportações e a presença física (mercados) em outros países, nessa ordem de importância. Ao se confrontar as empresas internacionalizadas com as não internacionalizadas, identificaram-se diferenças e semelhanças significantes na remuneração dos diretores, revelando-se um provável custo de transação inserido no processo de internacionalização.

Palavras-chave: Internacionalização. Remuneração. Diretores executivos.

ABSTRACT

Internationalization can significantly impact company structures due to the competitive demands of the international market, in addition to those fulfilled only in the country of origin, requiring multidimensional examination, as it encompasses, in addition to international involvement, the strategic adaptation of resources. and the structure. One of the structures affected is Corporate Governance, which has among its internal mechanisms, the compensation policy, which aims to motivate managers to continue carrying out their activities, and thus are encouraged to achieve or exceed the goals set for them. Thus, the present study sought to analyze the relationship between internationalization and the remuneration of managers of companies listed in Brazil, Bolsa and Balcão (B3), from the perspective of Transaction Cost Economics Theory. This is a descriptive research, quantitative in nature, with documentary procedure. To this end, we analyzed a sample of 96 companies that make up the 100 largest companies in Brazil by market value, according to Economática and which are listed on the BM & FBOVESPA, with data available in fiscal year 2018. The results show that companies use as their internationalization strategy social capital, exports and physical presence (markets) in other countries, in this order of importance. When comparing internationalized companies with non-internationalized companies, significant differences and similarities in the compensation of directors were identified, revealing a probable transaction cost inserted in the internationalization process.

Keywords: Internationalization. Remuneration. CEOs.

1 INTRODUÇÃO

A partir da estabilização e abertura da economia nos anos 90, houve um crescimento no fluxo de capitais estrangeiros, não só de investimentos do exterior para o território nacional, mas também de empresas brasileiras para o estrangeiro. Esse processo aumentou a concorrência externa das empresas brasileiras que, no que lhe concerne, tiveram como contrapartida a adoção de estratégias de internacionalização para ampliar seus mercados se utilizando de vantagens competitivas existentes ou passíveis de serem desenvolvidas (PLATCHEK; FLORIANI; BORINI, 2012; MACHADO-DA-SILVA; FERNANDES, 1999). Nesse sentido, uma questão vital é compreender quais estratégias as empresas brasileiras se utilizam para se manterem competitivas (FLORIANI; FLEURY, 2012).

Nas últimas décadas, alguns estudiosos destacaram a tendência de que a compensação dos executivos é um fator relevante na tomada de decisão sobre as escolhas estratégicas e alinhamentos de metas (LIN, CHENG, 2013). Destaca-se que a remuneração dos executivos deve ser estratégica e necessita considerar o contexto organizacional, a estrutura, o estilo gerencial e a visão de futuro da empresa, de forma que contribua para o alinhamento dos interesses dos colaboradores e dos proprietários, proporcionando melhores resultados para a empresa (BEUREN; SILVA; MAZZIONI, 2014). Nesse contexto, destaca-se que há uma relação direta entre o sucesso da companhia e o nível de recompensa que seus executivos obtêm ao adotarem estratégias eficazes (DOW; RAPOSO, 2006).

Alguns estudos internacionais conseguiram demonstrar a relação entre empresas internacionalizadas e a respectiva remuneração e recompensa dos seus executivos (WOO, 2017; LIN, CHENG, 2013; CARPENTER; SANDERS, 2004; OXELHEIM; RANDOY, 2005). Os principais achados desses estudos indicam que a estrutura de remuneração dos gestores tem uma influência significativa na estratégia de internacionalização das empresas e sugerem que essas compensações são custos ignorados à medida que as empresas vão para o exterior e se integram no mercado global.

Assim, seguindo-se as evidências teóricas apresentadas, advoga-se que as empresas que internacionalizam suas operações remuneram melhor seus executivos. Diante disso, emerge a seguinte questão-problema: qual a relação entre a internacionalização e a remuneração de diretores das empresas listadas na B3 S.A.? Destarte, constitui objetivo geral de este estudo analisar a relação entre a internacionalização e a remuneração de diretores das empresas listadas na B3 S.A. Levanta-se como hipótese geral que a internacionalização influencia na remuneração dos diretores.

Para o alcance desses objetivos, será realizada uma pesquisa descritiva, quantitativa, e documental, a análise será realizada por estatística inferencial e regressão linear múltipla, utilizando dados do Economática e formulário de referência por amostra retirada de empresas listadas na BM&FBovespa do ano de 2018.

A sinergia entre os dois constructos - internacionalização e remuneração de executivos – evidenciada em pesquisas internacionais, tem demonstrado a relevância desse debate. Além disso, suportada essa análise pela Economia dos Custos de Transação (ECT), alguns autores concluíram que a remuneração dos gestores é um custo de internacionalização que tem sido negligenciado nas empresas (OXELHEIM; RANDOY, 2005). Assim, esta pesquisa justifica-se por se tratar de uma temática atual e relevante com escassez de estudos nacionais abordando a relação entre as variáveis, esperando-se assim que contribua para o aprofundamento e avanços dessas questões no meio acadêmico e profissional.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Além do tema, internacionalização de empresas e políticas de remuneração de executivos, essa seção expõe os resultados de alguns estudos empíricos anteriores que verificaram a associação entre a internacionalização e a remuneração de diretores.

2.1 INTERNACIONALIZAÇÃO DE EMPRESAS

Com a abertura da economia no início dos anos 90, as empresas brasileiras não apenas passaram a sofrer o impacto do aumento da concorrência externa, como também perceberam a relevância de ampliar seu mercado pela adoção de estratégias de internacionalização, utilizando vantagens competitivas existentes ou passíveis de serem desenvolvidas (PLATCHEK; FLORIANI; BORINI, 2012; MACHADO-DASILVA; FERNANDES, 1999). A redução das barreiras comerciais e os incentivos do governo na década de 1990, bem como a melhoria dos meios de comunicação e dos meios de transportes abriram caminhos para a internacionalização de empresas ao ampliar as de opções de localização de produção, assim como pela introdução de novos desafios (DENBERG; GOMES, 2011). Assim, destaca-se que parcerias estrangeiras, investimentos estrangeiros e agrupamentos internacionais representam caminhos exequíveis para facilitar o intercâmbio do conhecimento e das estratégias empresariais (BOUÇAS, GOMES, 2010).

A internacionalização pode impactar de forma significativa as estruturas das empresas, devido às exigências competitivas do mercado internacional, para além daquelas cumpridas apenas no país de origem, demandando exame multidimensional, já que engloba, além do envolvimento internacional, a adaptação estratégica de recursos e da estrutura, evidenciando-se essa visão como a mais apropriada à análise da internacionalização das empresas (SANTOS; VASCONCELOS; DE LUCA, 2015; FLORIANI; FLEURY, 2012).

As motivações para a internacionalização são bastante conhecidas, abrangendo aspectos como expansão dos mercados e redução da dependência do mer-

cado interno, proteção contra ciclos econômicos, busca de conhecimento, acesso a recursos naturais ou custos mais baixos dos fatores, dentre outros (RIBEIRO; SERRA; BERTOLINI, 2016). Neste contexto, observa-se que as empresas internacionalizadas buscam se beneficiar das vantagens oferecidas pela criação de subsidiárias em países diferentes dos da matriz, sendo impulsionadas por diferentes estratégias, envolvendo incertezas, riscos, complexidade e custos, que podem ser compensados pelos benefícios resultantes da expansão, dentre os quais podem se destacar o crescimento da firma, a conquista de outros mercados, a obtenção de economia de escala e o fortalecimento da posição competitiva.

Apesar dos inúmeros benefícios adquiridos com a internacionalização, na maioria das empresas, as operações internacionais se iniciam consideravelmente mais tarde que suas operações em seu país de origem. Destarte, por um tempo considerável representarão um percentual pequeno das receitas e dos custos da empresa. Enquanto são embrionárias, tais operações costumam ser tratadas como marginais, ou seja, pode não haver uma explicitação ou um controle dos custos que lhes deveriam ser atribuídos (PLATCHEK; FLORIANI; BORINI, 2012).

O processo de internacionalização pode ser explicado com base em três correntes teóricas: a econômica, a comportamental ou organizacional e a estratégica (DENBERG; GOMES, 2011). Para atender os objetivos desse estudo, será dado um enfoque apenas na corrente econômica, a qual se fundamenta no conceito de custo de transação, enunciado por (WILLIAMSON, 1985). Argumenta-se que no momento em que a empresa inicia suas operações no exterior são enfrentados custos associados a busca de informação, cumprimento de contratos, obtenção de conhecimento de mercado, controle de atividades, construção da subsidiária no exterior, dentre outros.

Às duas principais teorias de internacionalização provenientes do enfoque econômico são a teoria da internalização e o paradigma eclético da produção, desenvolvidas ao final da década de 70. Para a teoria de internalização, as falhas de mercado, tais como custos de informação, oportunismo e especificidade de ativos, criam as condições que levariam uma empresa multinacional a utilizar o investimento direto, ou seja, internalizar suas atividades no mercado externo em detrimento do licenciamento como modo de entrada em mercados estrangeiros. Já a proposta do paradigma eclético da produção tem como propósito explicar a amplitude, a forma e o padrão da produção internacional com base em três grupos de vantagens: a) as vantagens específicas da propriedade das firmas relativas à produção no exterior; b) a propensão a internalizar mercados; c) a atratividade da localização da produção no exterior (DENBERG; GOMES, 2011; BARRETTO, 2002).

Há vários estudos que buscam mensurar e identificar o grau de internacionalização de empresas. Um trabalho pioneiro é o de Sullivan (1994) que, por meio da análise de cinco elementos proporção de vendas no exterior em relação ao total de vendas, proporção de ativos estrangeiros, proporção de subsidiárias no exterior, experiência internacional de membros da gerência e diretoria e, por último, dispersão psíquica de operações internacionais – criou uma medida de internacionalização de empresas chamada de *Degree of Internationalization* (DOI).

Além desse estudo, destaca-se também o trabalho de Vermeulen e Barke-
ma (2002) que constataram que o ritmo e os passos da expansão internacional das
empresas resultam em diferentes tipos de desempenho. Para isso, os autores anali-
saram três dimensões, período de extensão geográfica e regularidade do processo
de internacionalização, e concluíram que empresas que se internacionalizaram com
um padrão regular se beneficiaram mais do que outras que realizaram esse processo
de forma irregular. Apesar disso, conforme Cuervo-Cazurra, Maloney e Manrakhan
(2007) dependendo do país em que a empresa busca esse processo, há três fatores
que podem comprometer seu desempenho além da falta de regularidade do padrão
de internacionalização: discriminação de consumidores e governo contra compa-
nhias estrangeiras, perda de vantagem quando recursos não são mais benéficos por
serem transferidos a um novo mercado internacional e falta de recursos complemen-
tares ocasionados no novo mercado. Em estudo mais recente, evidencia-se que a
análise sobre internacionalização de empresas em países em desenvolvimento deve
ser diferente das feitas com as companhias de economias desenvolvidas, pois há
diferentes padrões naquelas que não são corretamente contemplados na maior parte
dos estudos dessa temática (CUERVO-CAZURRA, 2012).

Dessa forma, há divergências entre as formas de se estudar o grau de inter-
nacionalização das empresas, em especial as brasileiras. No entanto, destacam-se as
seguintes métricas: emissão de *American Depositary Receipt* (ADR); internacionali-
zação do capital social; internacionalização das receitas (exportações); e internacio-
nalização de mercados (instalação de unidades no exterior), sendo formas comuns de
internacionalização utilizadas em estudos com empresas listadas na BM&FBoves-
pa, tendo sido utilizadas em pesquisas recentes (SANTOS; VASCONCELOS; DE
LUCA, 2015; SANTOS; ALMEIDA; BEZERRA, 2013; MAPURUNGA; PONTE;
OLIVEIRA, 2013; SOUZA; MURCIA; MARCON, 2011). Para atender os objetivos
do presente estudo serão utilizadas às três últimas métricas mencionadas.

2.2 REMUNERAÇÃO DE DIRETORES

No Brasil as pesquisas voltadas à remuneração de executivos são conside-
radas recentes, pois os acessos aos dados sobre a remuneração dos executivos das
empresas de capital aberto começaram a ser divulgados somente em 2009, conforme
determinação da Comissão de Valores Mobiliários (SILVA, 2010).

A atribuição de recompensas pode ser um fator motivador para os gestores
continuarem executando suas atividades, e com isso estejam estimulados a atingirem
ou superarem os objetivos que lhes forem definidos. Outra preocupação que se repu-
ta à alta administração da empresa é que os critérios de avaliação de desempenho, de
recompensa e de punição, quando aplicados, sejam divulgados e compreendidos por
todos os envolvidos neste processo. Isso pressupõe, por exemplo, clareza na divul-
gação de informações e definição de funções e responsabilidades (NASCIMENTO;
REGINATO; LERNER, 2008).

Assim, a política de remuneração ou de incentivos aos diretores de empresas tem como principal finalidade proporcionar ao indivíduo o reconhecimento do empenho em forma de recompensa, por sua cooperação para os resultados organizacionais (SILVA; LUZ, 2010). Neste contexto, ressalta-se que vincular recompensa ao desempenho gerencial é a forma adequada de remunerar, tendo em vista que fornece ao gerente incentivo para atuar em prol da congruência de metas (OYADOMARY *et al.*, 2009).

Desta forma, observa-se que remuneração é um meio que as empresas utilizam para motivar e incentivar os gerentes e diretores a atingirem seus objetivos. Além do salário, a remuneração possui partes variáveis, que são os benefícios, tais como plano de saúde e transporte; e os incentivos, como as compensações ou prêmios que são ofertados para estimular executivos a tomarem decisões arriscadas e que, caso bem-sucedido, irão melhorar o desempenho da empresa (ATKINSON *et al.*, 2015). Complementarmente, segundo Funchal (2005) a remuneração dos executivos deve partir de incentivos diretos e indiretos com o objetivo de aliar a riqueza e o bem-estar dos proprietários da companhia.

Para atingir isso, Beuren, Silva e Mazzioni (2014) propõem que a remuneração seja concebida como uma função estratégica de alinhamento de interesses entre principal e agente e que tende a ser segregada em remuneração fixa, remuneração variável de curto prazo e de longo prazo. A forma como será distribuída a remuneração total entre essas parcelas é determinado pelo conselho de administração e deve ter relação com o desempenho da empresa (FIRTH; FUNG; RUI, 2007).

Descarte, a remuneração variável vincula metas de desempenho dos indivíduos, equipes e da organização, podendo incluir participação nos lucros ou com remuneração por resultados (WOOD JÚNIOR; PICARELLI FILHO, 2004). Segundo Miranda, Tomé e Gallon (2011) as melhores empresas para se trabalhar no Brasil, conforme publicação das revistas Exame e Você S/A, em 2009, listadas na BM&FBovespa praticam a remuneração variável em duas formas, pagamento baseado em ações e benefícios divididos entre de curto prazo e de plano de contribuição e benefício definidos, sendo esta a mais comum, conforme pode ser constatado em notas explicativas.

2.3 ESTUDOS EMPÍRICOS ANTERIORES

Apesar da escassez de estudos nacionais abordando a relação existente entre internacionalização e remuneração de executivos, há alguns estudos internacionais que comprovam que há uma relação positiva entre os constructos. De acordo com Carpenter e Sanders (2004), por uma análise de dados de 224 companhias do índice *Standard and Poor's* que atendiam a critérios de internacionalização, os executivos de empresas norte-americanas internacionais são mais bem remunerados devido ao seu esforço em lidar com informações e tomada de decisões nos mercados estrangeiros.

A partir desse estudo, Oxelheim e Randoy (2005) fizeram uma pesquisa com 90 empresas norueguesas e 97 suecas para examinar a relação de internacionalização e remuneração de seus diretores. Como resultado, companhias que tinham a maior parte de sua receita, fruto de exportação de bens e serviços, eram as que melhor remuneravam aos seus executivos.

Destaca-se também o trabalho de Lin e Cheng (2013) que analisaram empresas de Taiwan. Apesar de esses autores terem chegado aos mesmos resultados de positividade na relação entre internacionalização e remuneração, eles afirmaram que o processo de internacionalização de empresas e desempenho em um país em desenvolvimento é diferente de países desenvolvidos e, caso a política de remuneração e internacionalização não seja bem alinhada, a relação poderá se tornar inversa.

Em recente pesquisa, Woo (2017) sugere a perspectiva de remuneração e incentivos como antecedente da internacionalização. Em uma amostra de 145 novas empresas dos EUA, constata-se a estrutura de compensação como um motor significativo de iniciativas estratégicas de criação de valor, identificando-se fatores de incentivo que estimulam as empresas a se internacionalizar antecipadamente, tais como a remuneração baseada no capital próprio do CEO e a remuneração baseada em ações. Verificou-se também que a probabilidade de internacionalização precoce se fortalece à medida que o mandato do CEO aumenta.

Dessa forma, para atender ao objetivo da pesquisa, diante do enfoque multidimensional dado pela presente investigação e em razão das recomendações apresentadas na literatura, elenca-se a seguinte hipótese a ser testada: a internacionalização influencia na remuneração dos diretores.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva, por delinear as características de determinado grupo de entidades e por estabelecer relações entre suas variáveis. No que diz respeito ao problema, caracteriza-se como quantitativa, com abordagem empírico-analítica, com emprego de instrumentos estatísticos. Quanto à coleta dos dados, trata-se de uma pesquisa documental, na qual serão utilizados dados secundários extraídos do Economática® e dos formulários de referência das empresas, disponíveis no site da Bolsa de Valores, Mercadoria e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA).

A população da pesquisa reúne as 100 maiores empresas do Brasil em valor de mercado, de acordo com o Economática e amostra desta pesquisa é composta pelas empresas que estão listadas na BM&FBOVESPA e dispunham de dados disponíveis, totalizando ao final, 96 empresas. Foram utilizados dados secundários oriundos das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) e demais relatórios alusivos às empresas da amostra (Formulário Referência), disponíveis no portal eletrônico da BM&FBovespa. O período de análise é o exercício social de 2018 e a coleta de dados foi realizada em julho de 2019.

Especificamente na etapa de coleta dos dados, inicialmente recorreu-se à análise de conteúdo, aplicada aos documentos das empresas, em especial ao Formulário de Referência, de onde se extraiu a maior parte dos dados de internacionalização e remuneração dos executivos demandados nesta análise.

Finalizada essa etapa, e de posse dos dados relativos aos dois constructos teóricos confrontados neste estudo, em seguida desenvolveu-se o tratamento quantitativo dos dados, utilizando-se o teste de diferenças entre médias, com a finalidade de verificação da hipótese de pesquisa.

No Quadro 1 são apresentadas as variáveis independentes, bem como suas métricas, fonte de coleta dos dados e a base teórica que suporta a utilização da medida como representativa do constructo internacionalização.

Quadro 1 - Variáveis independentes do constructo internacionalização.

FUNÇÃO	ATIVIDADES
CONTÁBIL	Envolve as atividades referentes a gerenciar as atividades de contabilidade, como manter todos os registros contábeis, elaboração e análise das demonstrações contábeis e desenvolver políticas de controle.
Gerencial estratégica	Compreende as atividades relativas a fornecer elementos de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para que os administradores possam estar devidamente auxiliados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas. Ainda está no designio dessa função a prestação de ordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos. Abrange as consequentes agilidades: coordenar, assessorar e

Fonte: Elaborado pela autora, com base na revisão da literatura.

Como demanda para atender o objetivo geral da pesquisa, no Quadro 2 é evidenciada a variável dependente, bem como sua métrica, fonte de coleta dos dados e a base teórica que suporta a utilização da medida como representativa do constructo remuneração dos executivos.

Quadro 2 - Variável dependente do constructo remuneração dos executivos.

Variável	Métrica	Coleta de Dados	Autores
Remuneração Total (RT)	Remuneração fixa + variável dos executivos	Formulário de Referência	Lin; Lin (2014); Lin; Kuo; Wang (2013); Ozkan (2011).

Fonte: Elaborado pela autora, com base na revisão da literatura.

Os dados foram analisados por estatística descritiva, com indicação de máximos e mínimos, média e desvio padrão, de modo a comparar os resultados obtidos para a remuneração dos executivos. Também foram analisadas por estatística descritiva as variáveis de internacionalização. Foi utilizado o teste não paramétrico de diferença de média de Mann-Whitney, de modo a verificar a existência de diferenças significativas, estatisticamente.

Ambas as análises, foram processadas através do software estatístico *Statistic Package for Social Sciencies (SPSS 22.0)*. Por meio deste, também foi realizado o teste de Kolmogorov-Smirnov e se constatou a ausência de normalidade das observações estudadas no teste da primeira hipótese da pesquisa. Assim, como não se verificou a normalidade das observações, utilizou-se no estudo o teste não paramétrico de Mann-Whitney.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na Tabela 1, encontra-se evidenciada a representatividade da internacionalização nas 96 empresas da amostra, bem como a estatística descritiva das variáveis de internacionalização.

Tabela 1 – Estatística descritiva das variáveis de internacionalização

Variável	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Capital Social	51	20,35%	19,0835	2,1600%	72,32%
Mercados	31	9,83	11,6163	1	64
Receitas	37	36,95%	32,9504	0,0040%	92,49%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Na Tabela 1, verifica-se que as maiores empresas, em valor de mercado, de capital aberto do Brasil, em sua maioria, internacionalizaram-se através do capital. São 51 empresas com participação estrangeira no capital, com média de participação de 20%. Apenas um terço da amostra, internacionalizou-se exportando ou se instalando em outros países. Esse achado certifica a afirmação de Smaniotto, Paiva e Vieira (2012) de que a temática sobre internacionalização é recente no cenário empresarial brasileiro, já que a internacionalização das empresas da amostra pode ser verificada pelos processos menos complexos apresentados pelas vendas ao mercado externo e pela participação dos investidores estrangeiros no capital social.

No que se refere à internacionalização dos mercados, somente 31 empresas possuem instalações em outros países, com uma média de 9,83 países por empresa. O maior nível de dispersão geográfica pertence à empresa Dufry AG, que possui instalações em 64 países, conforme identificado em seu Formulário de Referência.

No que tange à internacionalização das receitas, são 37 as empresas que exportam, com média de 37%. Esse resultado diverge da pesquisa de Floriani e Fleury (2012), onde os autores afirmam que a exportação é a forma comum de internacionalização. Os dados apresentaram elevada dispersão, que representa alta variabilidade entre dos dados da amostra, destacando-se uma das observações com valores superiores a 92% (Vale) do volume total de suas receitas como estrangeiras.

Na Tabela 2 apresenta-se a estatística descritiva da variável remuneração total (logaritmo natural) utilizada para mensurar a remuneração dos executivos. Para essa análise, a variável foi dividida em dois grupos (dummy) considerando a internacionalização das empresas. Nesta etapa, foram classificadas com internacionalizadas as empresas que apresentaram valores em pelo menos uma das métricas utilizadas (capital social, mercados ou receitas).

Tabela 2 - Estatística descritiva da variável de remuneração dos executivos

Variável		Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Remuneração Total	Internacionalizadas	16,6866	0,8197	14,46	18,42
	Não Internacionalizadas	15,9265	1,1960	11,49	17,43

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme exposto na Tabela 2, verifica-se através da média e da medida de máximo que nas empresas internacionalizadas encontram-se as maiores remunerações dos executivos, bem como, nessas empresas, a dispersão dos dados indicados pelo desvio padrão é menor quando comparado às empresas não internacionalizadas, o que indica que a variação da remuneração total é menor nesse grupo de empresas. Tal achado corrobora com os resultados encontrados em outros países (CARPENTER; SANDERS, 2004; OXELHEIM; RANDOY, 2005) que apontaram que as companhias internacionalizadas remuneram melhor seus diretores.

Através do teste de Kolmogorov-Smirnov apresentado na Tabela 3, certificou-se que todas as variáveis não apresentaram distribuição normal, pois o p-valor do teste foi inferior a 0,05, assim justificando a utilização de um teste não paramétrico. Para analisar diferenças significativas entre a variável remuneração total das empresas internacionalizadas e não internacionalizadas, aplicou-se o teste de diferença de média para amostra independente de Mann-Whitney.

Tabela 3 – Teste de normalidade das variáveis

Kolmogorov-Sminorv		
	Estatística	P-valor
Capital Social	0,229	0,000
Mercados	0,233	0,000
Receitas	0,163	0,015

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O teste de *Mann-Whitney* confirmou-se como técnica potente na comparação das médias da amostra. Assim, a Tabela 4 demonstra os resultados dos testes entre médias nas empresas dos grupos destacados, sob cada variável da internacionalização.

Tabela 4 – Teste de Mann-Whitney

Internacionalização		N	Mann-Whitney	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Capital Social	Internacionalizadas	51	768,5	1803,5	-2,783	0,005
	Não Internacionalizadas	45				
Mercados	Internacionalizadas	31	894,0	3039,0	-0,889	0,374
	Não Internacionalizadas	65				
Receitas	Internacionalizadas	37	912,0	2682,0	-1,351	0,177
	Não Internacionalizadas	59				

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com base nos resultados apresentados na Tabela 4, pode-se contatar que, dentre às três dimensões de análise da internacionalização, apenas uma apontou uma significativa diferença na comparação entre as empresas internacionalizadas e as empresas não internacionalizadas: internacionalização do capital social. Ou seja, é possível concluir que exportar e se instalar no ambiente internacional não influenciam na remuneração dos executivos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou analisar a relação entre a internacionalização e a remuneração de diretores das empresas listadas na B3. Ainda há uma escassez de trabalhos nacionais abordando a relação entre os constructos, o que motivou esta pesquisa. Para responder à questão de pesquisa e alcançar o objetivo geral, realizou-se uma análise com as 100 maiores empresas do Brasil em valor de mercado, de acordo como o Economática e que estão listadas na B3, com dados disponíveis do exercício social de 2018.

Instigado por pesquisas recentes realizadas em âmbito internacional sobre a relação entre a internacionalização e a remuneração (WOO, 2017; LIN; CHENG, 2013; CARPENTER; SANDERS, 2004; OXELHEIM; RANDOY, 2005), esse estudo definiu a seguinte questão de pesquisa: qual a relação entre a internacionalização e a remuneração de diretores das empresas listadas na B3? Adicionalmente ao objetivo geral, buscou-se examinar se há diferença entre a remuneração de diretores das empresas internacionalizadas das demais empresas da amostra.

Para responder à questão de pesquisa e alcançar os objetivos definidos, foi estabelecida a seguinte hipótese de pesquisa: a internacionalização influencia na remuneração dos diretores. Por meio do teste de Mann-Whitney pode-se constatar que, dentre às três dimensões de análise da internacionalização, apenas uma apontou uma significativa diferença na comparação entre as empresas internacionalizadas e as empresas não internacionalizadas: internacionalização do capital social. Ou seja, é possível concluir que exportar e se instalar no ambiente internacional não influenciam na remuneração dos executivos.

Há uma escassez de estudos nesta temática e as pesquisas encontradas são incipientes, havendo, portanto, a necessidade de um aprofundamento no assunto. As limitações da pesquisa apresentam-se principalmente no que se refere ao período de análise, que foi de apenas um ano. Deste modo, sugere-se para futuras pesquisas uma análise com um lapso temporal, bem como o uso de outras métricas de mensuração de internacionalização e de remuneração.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- BARRETTO, A. **A internacionalização da firma sob o enfoque dos custos de transação**. In: ROCHA, A. da (Org.). *A Internacionalização das Empresas Brasileiras: estudos de gestão internacional*. Rio de Janeiro: Mauad, 2002.
- BEUREN, I. M.; SILVA, M. Z.; MAZZIONI, S. Remuneração dos executivos versus desempenho das empresas. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 13, n. 2, p. 8025, 2014.
- BOUÇAS, A. S.; GOMES, J. S. Controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas: o caso de uma empresa de material elétrico. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 2, p. 6-26, 2010.
- CARPENTER, A. M.; SANDERS, G. W. **The Effects Top Management Team Pay and Firm Internationalization on MNC Performance**. *Journal of Management*, v. 30, n. 4, p. 509-528, 2004.
- CUERVO-CAZURRA, A. How the analysis of developing country multinational companies helps advance theory: Solving the Goldilocks debate. **Global Strategy Journal**, v. 2, p. 153-167, 2012.
- CUERVO-CAZURRA, A.; MALONEY, M.; MANRAKHAN, S. Causes of the difficulties in internationalization. **Journal of International Business Studies**, v. 38, n. 5, p. 709-725, 2007.
- DENBERG, M. W. S.; GOMES, J. S. Impactos ocasionados pela internacionalização em empresas brasileiras: um estudo de caso múltiplo. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 3, p. 77-99, 2011.
- DOW, J.; RAPOSO, C. CEO Compensation, Change, and Corporate Strategy. **The Journal of Finance**, v. IX, n. 6, 2006.
- FIRTH, M.; FUNG, P. M.Y.; RUI, O. M. How ownership and corporate governance influence chief executive pay in China's listed firms. **Journal of Business Research**, v. 60, n. 7, p. 776-785, 2007.
- FLORIANI, D. E.; FLEURY, M. T. O efeito do grau de internacionalização nas com-

petências internacionais e no desempenho financeiro da PME brasileira. **Revista de Administração Contemporânea - RAC**, v. 16, n. 3, p. 438-458, 2012.

FUNCHAL, Jeferson de Araújo. **Determinantes da remuneração de executivos em empresas de capital aberto Latino-Americanas**. 2005. 172 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. **Demografia das empresas e estatísticas de empreendedorismo**: 2016. IBGE, Coordenação de Metodologia das Estatísticas de Empresas, 119p., Rio de Janeiro: IBGE, 2018. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101612.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2019.

LIN, Wen-Ting; CHENG, Kuei-Yang. **Upper echelon compensation, performance, and the rhythm of firm internationalization**. *Management Decision*, v. 51, n. 7, p. 1380-1401, 2013.

LIN, Dan; KUO, Hsien-Chang; WANG, Lie-Huey. Chief executive compensation: An empirical study of fat cat CEOs. *International Journal of Business and Finance Research*, v. 7, n. 2, p. 27-42, 2013.

LIN, Dan; LIN, Lu. The interplay between director compensation and CEO compensation. **International Journal of Business & Finance Research**, v. 8, n. 2, p. 11-26, 2014.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FERNANDES, B. H. R. O impacto da internacionalização nos esquemas interpretativos dos dirigentes do Banco Bamerindus. **Revista de Administração de Empresas**, v. 39, n. 1, p. 14-24, 1999.

MAIA, A. B. G. R.; VASCONCELOS, A. C.; DE LUCA, M. M. M. Governança corporativa e internacionalização do capital social das companhias brasileiras do setor de construção e transportes. **Revista Eletrônica de Negócios Internacionais**, v. 8, n. 2, p. 40-60, 2013.

MAPURANGA, P. V. R.; PONTE, V. M. R.; OLIVEIRA, M. C. **Determinantes das práticas de governança corporativa: um estudo nas empresas registradas na CVM**. In: Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – EnANPAD, 37., Rio de Janeiro, Anais... Rio de Janeiro: EnANPAD, 2013.

MIRANDA, K. F.; TOMÉ, W. C.; GALLON, A. V. Evidenciação da remuneração

variável nas melhores empresas para se trabalhar listadas na BM&FBovespa: um estudo à luz dos CPCs 10 e 33. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 51, p. 35-47, maio/ago. 2011.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L.; LERNER, D. F. **A influência da avaliação de desempenho operacional e de gestores no resultado das empresas**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8. **Anais...** São Paulo: USP, 2008.

OYADOMARI, J. C. T.; CÉSAR, A. M. R. V. C.; SOUZA, E. F.; OLIVEIRA, M. A. Influências da remuneração de executivos na congruência de metas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, ano 6, v. 1, n. 12, p. 53-74, jan./jun. 2009.

OXELHEIM, L.; RANDOY, T. The Effects of Internationalization on CEO Compensation. **Journal of International Business Studies**, v. 36, n. 4, p. 470-483, 2005.

OZKAN, Neslihan. CEO compensation and firm performance: an empirical investigation of UK panel data. **European Financial Management**, v. 17, n. 2, p. 260-285, 2011.

PLATCHEK, R. B., FLORIANI, D. E.; BORINI, F. M. A influência do grau de internacionalização no desempenho das empresas têxteis. **Revista Gestão Organizacional**, 5(1), pp. 70-81, 2012.

RUIGROK, W.; WAGNER, H. Internationalization and performance: an organizational learning perspective. **Management International Review**, v. 43, p. 63-83, 2003.

SANTOS; P. S. A., ALMEIDA, D. M.; BEZERRA, F. A. Grau de disclosure voluntário e nível de governança corporativa no caso das companhias brasileiras de capital aberto: um estudo de relação. **Revista de Administração e Contabilidade – ReAC**, v. 5, n. 1, p. 4-21, 2013.

SANTOS, J. G. C., VASCONCELOS, A. C.; DE LUCA, M. M. M. Perfil da inovação e da internacionalização de empresas transnacionais. **Revista de Administração e Inovação – RAI**, n. 10, v. 1, p. 198-211, 2013.

SANTOS, J. G. C.; VASCONCELOS, A. C.; DE LUCA, M. M. M. Internacionalização de empresas e governança corporativa: uma análise das maiores companhias abertas do Brasil. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 8, n. 3, p. 300-319, 2015.

SILVA, Júlio Orestes da; **Relação entre a remuneração variável dos gestores e o gerenciamento de resultados nas empresas de capital aberto brasileiras.** Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Fundação Universidade Regional de Blumenau, FURB, Brasil, 2010.

SILVA, L. V.; LUZ, T. R. Gestão por competências: um estudo dos impactos gerados na avaliação de desempenho e remuneração. **GES – Revista Gestão e Sociedade CEPEAD/UFMG**, v. 4, n. 8, p. 539-561, maio/ago. 2010.

SMANIOTTO, E.; PAIVA, E. L.; VIEIRA, L. M. Estratégia de internacionalização através de upgrading funcional. Contextus: **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, Fortaleza v. 10, n. 1, p. 15-29, jan/jun., 2012.

SOUZA, F. C.; MURCIA, F. D.; MARCON, R. Bonding Hypothesis: análise da relação entre disclosure, governança corporativa e internacionalização de companhias abertas no Brasil. **Revista Contabilidade, Gestão e governança**, v. 14, n. 2, p. 62-81, 2011.

SULLIVAN, D. Measuring the degree of internationalization of a firm. **Journal of International Business Studies**, v. 34, n. 2, p. 165-186, 1994.

VERMEULEN, F.; BARKEMA, H. Pace, Rhythm, and Scope: Process Dependence in Building a Profitable Multinational Corporation. **Strategic Management Journal**, v. 23, p. 637-653. <http://dx.doi.org/10.1002/smj.243>. 2002.

WILLIAMSON, O. **The Economic Institutions of Capitalism: firms, markets, relational contracting.** New York: The Free Press, 1985.

WOO, H. The effect of CEO compensation structure on the early internationalization of newly public firms. **The International Journal of Human Resource Management**, p. 1-20, 2017.

WOOD JÚNIOR, T.; PICARELLI FILHO, V. **Remuneração estratégica: como usar a remuneração para acelerar os processos de mudança.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CAPÍTULO 6

RESILIÊNCIA NO EXERCÍCIO DA PROFISSÃO CONTÁBIL

Maria Jose Elias

Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria – UERN

Débora Líbna Medeiros Vieira

Graduanda em Ciências Contábeis – UERN

Ívina Clara de Oliveira Queiroz.

Graduanda em Ciências Contábeis – UERN

Wênyka Preston Leite Batista da Costa

Doutora em Administração - UNP

Professora do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Jandeson Dantas da Silva

Mestre em Contabilidade e Controladoria - UFC

Professor do curso de Ciências Contábeis - UERN

RESUMO

O objetivo desse artigo é tratar dos aspectos relacionados à resiliência presentes no exercício da profissão contábil, considerando os fatores que interferem no ambiente de trabalho dos profissionais contabilistas atuantes na cidade de Mossoró-RN e envolvem a virtude da resiliência. Para este fim, realizou-se uma pesquisa descritiva, com estudo de caso e quantitativa, através de um questionário fechado, sendo adaptado de Miguel (2012), onde o objetivo proposto foi atingido. Nessa pesquisa foram analisados o perfil dos respondentes e a medição de resiliência de 157 profissionais, em relação à medição de resiliência; nos itens analisados a maioria apresenta um nível de concordância, de se mostrarem resilientes ou de

estarem buscando essa virtude. Como limitações destaca-se que a pesquisa foi realizada apenas na cidade de Mossoró-RN, com uma pequena amostra em virtude do grande número desses profissionais, o qual está cada dia mais em expansão, por isso é sugerido que novos estudos possam ser feitos em outras cidades e abrangendo um maior número de pessoas.

Palavras-chave: Resiliência. Ambiente de trabalho. Profissionais contabilistas.

ABSTRACT

The objective of this article is to address the aspects related to resilience present in the accounting profession, considering the factors that interfere in the work environment of accounting professionals working in the city of Mossoró-RN and involve the virtue of resilience. For this purpose, a descriptive, case study and quantitative research was conducted through a closed questionnaire, adapted from Miguel (2012), where the proposed objective was achieved. In this research, the profile of the respondents and the measurement were analyzed. Resilience of 157 professionals regarding resilience measurement; In the analyzed items, most have a level of agreement, resilience or seeking this virtue; As limitations it is noteworthy that the research was conducted only in the city of Mossoró-RN, with a small sample due to the large number of these professionals, which is increasingly expanding, so it is suggested that further studies can be done in other cities and covering a larger number of people.

Keywords: Resilience. Workplace. Professional Accountants.

1 INTRODUÇÃO

Zancanela (2009) elenca que a contabilidade é uma ciência cuja característica principal é o estudo e controle do patrimônio de pessoa física e jurídica. Dessa forma, o profissional contábil trata diariamente com o conjunto de bens, direitos e obrigações, controlando-os e repassando as informações para os que se beneficiam delas. A contabilidade, assim como qualquer outra profissão, é regida por leis que a norteiam, que determinam como devem ser executados os procedimentos, o que resguarda o contador de qualquer situação adversa.

A profissão contábil torna-se a cada dia mais exigente, pois os registros, relatórios e demonstrativos apresentados exigem assinatura de responsabilidade técnica que são elaborados pelos próprios profissionais, os expondo aos seus usuários (KRAMER, 2001). O ambiente de trabalho deve ser favorável para esta conjuntura, uma vez que se manifesta um leque de situações complicadas no cotidiano do contador.

Diante dessas particularidades, manifestou-se o conceito de Resiliência. Esta, no que lhe concerne, é a habilidade que uma pessoa desenvolve de lidar, de forma positiva, com situações adversas. Absorver as cargas negativas que o ambiente de trabalho está propício a aderir é comum, pois condições de insegurança, hierarquia, excesso de trabalho e estresse estão sempre presentes, e encontrar o equilíbrio diante dessas situações é relevante para uma boa qualidade de vida.

A aplicação do conceito de Resiliência vem sendo cada vez mais difundido, não se resumindo apenas às ciências exatas como física e química, mas expandindo-se para outras áreas, principalmente as que envolvem atividades com relações interpessoais, em que os fatores negativos não podem exercer influências sobre a tarefa (BENETTI; CREPALDI, 2012). Nesse viés, o estudo busca resolver a seguinte problemática: quais aspectos relacionados a resiliência no exercício da profissão contábil?

O objetivo desse artigo é tratar dos aspectos relacionados à resiliência presente no exercício da profissão contábil. Para este fim, manipulou-se uma pesquisa e apuração de seus resultados com os profissionais atuantes na cidade de Mossoró-RN, com um estudo de caso que conteve uma amostra de 157 profissionais. Por fim, a justificativa é para ressaltar a influência da resiliência quando adquirida por um profissional no desenvolver de sua atividade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O PROFISSIONAL CONTABILISTA E SEU AMBIENTE DE TRABALHO

A evolução da contabilidade ocorreu de forma lenta e gradual até o aparecimento da moeda. Nos primórdios da civilização, havia apenas a troca de mercadorias e produtos como bens e obrigações ‘fiscais’, sem uma avaliação monetária (MARTINELLI, 2002). De acordo com Feital *et al.* (2012) essa troca entre comerciantes era comum, sendo exigidos apenas registros simples sobre cada fato ocorrido.

Iudicibus (2011) reitera que a profissão contábil é uma das mais antigas, sendo viés de constantes mudanças nos procedimentos e fatos que a contemplam. O uso de tecnologias possibilitou uma relevância dessa área de estudo para a sociedade, sendo indispensável na administração das empresas, que necessitam de informações técnicas para sua gestão.

A profissão contábil é considerada um trabalho exercido na sociedade. Diariamente as orientações são repassadas para os tomadores de decisões a qual são destinadas, baseadas nas informações entregues pelos profissionais contabilistas. Desse modo, estando a dever desses especialistas o cumprimento da legalidade, economia e decisões administrativas no geral, elencando experiências de convívio social, diárias com pessoas de diversas áreas (SÁ, 2004).

Segundo Marion (2009) todas as informações e banco de dados para se obter a tomada de decisão, tanto de usuários internos como externos, são gerenciadas pelo profissional contábil. Diante disso, tem-se uma postura ética e competência profissional esperada pela sociedade para com essas informações, uma vez que elas precisam ter a transparência necessária.

Carvalho (2003) elenca que o contabilista se relaciona diretamente e de maneira interpessoal com os tomadores de informações e outros indivíduos, fazendo com que o trabalho se introduza na vida pessoal de cada profissional, por tratar-se de demandas de pessoas físicas e/ou jurídicas com dados que ocasionam privacidade. Partindo deste fato, a carga horária desse especialista vai muito além de 8 (oito) horas/dia, sendo necessário um ambiente de trabalho favorável para suas devidas tarefas diárias.

Rossi, Perrewé e Sauter (2010) reiteram que o ambiente laboral em que as pessoas estão inseridas está relacionado com o surgimento de estresse e outros problemas psicológicos na vida dos mesmos, pois há influência direta entre as tarefas a serem realizadas, a carga de trabalho, a ‘falta de controle’, participação na tomada de decisões, condições físicas expostas, e a saúde mental de cada colaborador.

Um ambiente de trabalho saudável precisa dispor de uma boa convivência com os colegas, oportunidades para mostrar talentos e inovações, obrigações que não exijam do empregado, o que promove harmonia e tranquilidade na execução dos afazeres (SILVA; TOLFO, 2012). Devido à demanda acentuada de obrigações e relações diretas e indiretas em que o profissional contabilista encontra no seu dia-a-dia, um ambiente hostil de trabalho pode influenciar nos deveres e desafios que são encontrados constantemente na sua área de atuação.

2.2 RESILIÊNCIA

A transição da sociedade moderna para o pós-modernismo iniciou-se na década de 50, representada pelo processo de globalização que proporcionou um desenvolvimento da comunicação, relacionando-se a concretização de um sistema técnico-científico. Todas essas mudanças influenciaram o modo de vida das pessoas facilitando o acesso à informação e estabelecimento de relações; contudo, ainda há muita desigualdade nesse processo, em que é gerada uma busca para obter determinado padrão de vida (MIGUEL, 2012).

A mesma autora ainda reitera que o desejo pelo bem-estar, melhor emprego e status sociais faz com que as pessoas enfrentem qualquer situação de modo a conseguir o que almejam, tornando-se perceptível o desenvolvimento do estresse em meio às situações adversas. Esse é o fator que tem influência sobre as demais áreas da vida provocando distúrbios sociais, físicos, psíquicos e espirituais ao ser humano.

Nesse contexto, vem sendo aplicado gradativamente o conceito de resiliência, expandido de matérias exatas como a física para outras áreas, principalmente

nas que se referem às relações interpessoais (BENETTI; CREPALDI, 2012). De acordo com características pessoais, os autores apresentam a resiliência como a capacidade pessoal de enfrentar as situações contrárias de maneira estável, sempre direcionado pela positividade, não se permitindo influenciar pelas dificuldades, sendo um fator de adaptação, flexibilidade e criatividade (CONNOR; DAVIDSON, 2003).

Segundo Walsh (1998) a resiliência vai além de enfrentar uma situação complicada, representando uma contraposição à ideia de que os sujeitos que crescem em ambientes hostis estão propícios a se tornarem adultos problemáticos. Como exemplo, a autora cita que: “os sobreviventes de experiências catastróficas não são necessariamente pessoas resilientes; alguns deles podem centrar suas vidas ao redor das experiências negativas que viveram, negligenciando outras fases de seu viver, enquanto as pessoas resilientes desenvolvem certas habilidades que lhes possibilitam assumir o cuidado e o compromisso com sua própria vida”.

Existem oito fatores denominados modelos de crenças determinantes para alcançar a resiliência, entre eles: o autocontrole, leitura corporal, otimismo para com a vida, análise do ambiente, empatia, autoconfiança, alcance de pessoas, sentido de vida e outros (RODRIGUES, 2012; BARBOSA, 2011; BARBOSA, 2012 d). Para Barbosa (2011) o conjunto de crenças relativas a cada indivíduo é o motivo pelo qual os comportamentos familiares, acadêmicos ou trabalhistas estarão sujeitos a mudanças. Nesse sentido, a aplicação da resiliência torna-se um fator fundamental para as diversas áreas da vida, não permitindo que as adversidades possuam influência negativa na vida do homem.

2.3 RESILIÊNCIA E A VIDA DO PROFISSIONAL CONTABILISTA

Limongi-França (2010) reconhece que o bem-estar físico e psíquico no meio de produção é um fator de proteção ao trabalhador, assim como boas relações com os colegas, livre de pressões abusivas do chefe, remuneração justa, férias e horário adequado, proporcionado à realização de tarefas com capacidade, movido pelo espírito motivacional. A motivação é o motor do crescimento do negócio, podendo ser conquistada por reconhecimento a um serviço prestado, assim o trabalhador se sentirá mais útil, podendo até ajudar aos gestores a tomar algumas decisões, pois eles estão sempre na ativa e tem muito a oferecer (MAXIMINIANO, 2004).

A utilização das habilidades mentais do trabalhador exige um ambiente motivacional e estimulante, para que haja um retorno positivo das suas ações e que o mesmo possa garantir segurança, produtividade e compromisso com o serviço a prestar. De outro modo, condições adversas, desencorajamento e o não reconhecimento podem provocar frustrações, levando o indivíduo ao estresse (GRAZZIANO; FERRAZ BIANCHI, 2010).

Uma pesquisa realizada pela *International Stress Management Association* (ISMA-BR) concluiu que cerca de 70% dos brasileiros sofrem de estresse no trabalho. Desse número, 30% apresentam sintomas da síndrome de *Burnout*, definida por

Freudenberger (1974) como: “um estado de esgotamento físico e mental cuja causa está intimamente ligada à vida profissional”, estando em iminência de um quadro de depressão.

O trabalho ocupa lugar de destaque na vida do ser humano, pois está associado com a sua posição social e financeira. No âmbito profissional de contadores e técnicos em Contabilidade, onde existe uma série de obrigações além da longa rotina dentro do escritório, comumente está presente o estresse ocupacional. Thomé (2001) elenca os diversos seguimentos na prestação de serviços entre os Contabilistas e o cliente, tais como o controle do patrimônio da empresa, verificação das folhas de pagamento, cobrança de contratantes, fechamento de livros para prestação de contas, gerando tensão e cobrança no profissional.

Diante disto, aumentaram-se as exigências da Receita Federal, que hoje são o principal motivo de atenção da maioria dos profissionais contábeis, e as evoluções tecnológicas ocorrem em uma velocidade que a categoria não consegue acompanhar (MELLO, 2014).

Atribui-se, a este enfoque, o conceito de Resiliência ao se referir à relação do homem com o seu trabalho, e é relevante ressaltar a construção do reconhecimento humano, dada a partir disso. Contadores e técnicos contabilistas estão diante de demasiados estilos de gestão, sujeitando-se as pressões, ritmo intenso de trabalho e responsabilidades financeiras e estruturais, estando, assim, propícios e resilientes as condições adversas. Porém, ao considerar a busca pelo reconhecimento e identidade humana, é necessário que haja o estudo da flexibilidade do indivíduo no ambiente de trabalho, da maneira como se comporta diante de situações difíceis; tendo em vista que a falta de resiliência pode gerar doenças psíquicas ao lidar com as adversidades (CIMBALISTA, 2017).

Cimbalista (2011) estabelece que o estado da pessoa resiliente é dialético, ou seja, sente-se enfraquecido e simultaneamente, fortifica-se. Em resposta a uma situação adversa, o indivíduo encontra forças em sentimentos como a superação. É a capacidade de se refazer em meio ao momento de transformação negativa, resistindo e mantendo-se calmo para elaboração das suas demais tarefas.

A Contabilidade é classificada como uma ciência social e está em constante transformação. Em se tratar propriamente de relações interpessoais, os contatos com os clientes podem desencadear certo desconforto ou desentendimento, uma vez que os profissionais contabilistas desempenham um papel fundamental relacionado a bens, direitos e obrigações. Rodrigues (1999) dizem que as condições de trabalho geram fatores estressantes quando não há uma boa relação entre os funcionários e os seus clientes. De modo a se mostrar devidamente preparado para o mercado de trabalho, do ponto de vista psicológico, é necessário lidar de forma positiva com estes agentes estressores, para que não sejam internalizados pensamentos negativos e dificuldades.

Silva e Tolfo (2012) afirmam que o contador é o informante essencial para levar a empresa ao sucesso ou não, uma vez que pode analisar dados passados, per-

ceber com clareza o presente e prever eventos futuros. Frente à adaptação constante as novas regras, os profissionais contabilistas precisam estar em seu equilíbrio emocional, sendo resilientes para que não existam interferências do seu trabalho na sua vida pessoal, na saúde física e mental.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é classificada quanto aos objetivos como descritiva, que de acordo com Silva (2003) o pesquisador passa a analisar as particularidades do que é investigado e as semelhanças entre variáveis, buscando descrevê-las. Em relação ao procedimento adotado, trata-se de estudo de caso, logo, Gil (2007) o descreve como um conteúdo intenso a ser estudado a fundo, para expandir o conhecimento acerca daquilo que foi abordado, sendo bastante utilizado nas ciências sociais. Além disso, a classificação quanto a abordagem do problema é quantitativa, que para Richardson (2004) basta utilizar a mensuração de números e estatística (seja simples ou complexa) na análise dos dados para se enquadrar como tal.

O estudo é voltado para os profissionais contabilistas da cidade de Mossoró-RN, buscando identificar sua capacidade de resiliência. Desse modo, aplicou-se um questionário com 14 perguntas, dividido em dois blocos para análise: caracterização dos respondentes e a medição de resiliência. Na caracterização dos respondentes foi feito um questionário fechado em que se escolheria uma alternativa para resposta, enquanto na medição de resiliência foi utilizada a *Escala Likert* por níveis de concordância. Este questionário foi o instrumento de pesquisa utilizado, sendo adaptado de Miguel (2012), o qual foi enviado eletronicamente via *e-mail* e *WhatsApp*, também foi aplicado manualmente em eventos de contabilidade na cidade de Mossoró/RN. Por fim, a análise de dados foi feita através do *Google Forms* e tabelas do *Word*.

O tratamento dos dados se deu por técnicas de estatística descritiva (frequência e porcentagem), e em seguida houve o acareamento com o referencial teórico conforme detalhado nos resultados e discussões.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO DOS DADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

Inicialmente evidenciou-se o perfil dos profissionais de contabilistas que participaram da pesquisa elencando alguns aspectos para classificação do perfil dos profissionais contabilistas, dentre eles: sexo, estado civil, faixa etária, escolaridade e renda familiar, descrito na (tabela 1).

Tabela 1 – Perfil dos profissionais contabilistas

SEXO	Quantidade	Porcentagem
Masculino	93	59,2%
Feminino	64	40,8%
Total	157	100%
ESTADO CIVIL	Quantidade	Porcentagem
Solteiro (a)	77	49%
Casado (a)	64	40,8%
União estável	7	4,5%
Divorciado (a)	8	5,1%
Viúvo (a)	1	0,6%
Total	157	100%
FAIXA ETARIA	Quantidade	Porcentagem
Menos de 25 anos	26	16,6%
De 25 a 40 anos	108	68,8%
De 41 a 44 anos	6	3,8%
De 45 a 60 anos	16	10,2%
Mais de 60 anos	1	0,6%
Total	157	100%
ESCOLARIDADE	Quantidade	Porcentagem
Nível médio	17	10,8%
Nível superior	72	45,9%
Especialização	40	25,5%
Mestrado	23	14,6%
Doutorado	5	3,2%
Pós-doutorado	-	-
Total	157	100%
RENDA FAMILIAR	Quantidade	Porcentagem
Até 5 salários mínimos	93	52,9%
Mais que 5 e até 10 salários mínimos	38	24,2%
Mais que 10 e até 15 salários mínimos	16	10,2%
Mais que 15 salários mínimos	10	6,4%
Total	157	100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Conforme se observa com relação ao sexo, percebe-se uma predominância de homens (59,2%) em detrimento das mulheres (40,8%). Quando se refere ao estado civil os que estão solteiros são cerca de (49%), seguido dos que estão casados (40,8%), com pouca representatividade dos que vivem em união estável (4,5%), divorciados (5,1%) e viúvos (0,6%).

Outro ponto a ser observado é a faixa etária, sendo marcada por respondentes entre 25 a 40 anos (68,8%), os quais estão à frente dos que tem menos de 25 anos (16,6%), de 41 a 44 anos (3,8%), de 45 a 60 anos (10,2%) e mais de 60 anos (0,6%). Já em relação à escolaridade, maioria possui nível superior (45,9%) e especialização (25,5%), em seguida os que têm nível médio (10,8%), mestrado (14,6%) e doutorado (3,2%). Por fim, no que se trata ao rendimento familiar, a maior parte ganha até 5 salários mínimos (52,9%) e mais que cinco e até 10 salários mínimos (24,2%), seguido de mais de 10 até

15 salários mínimos (10,2%) e mais que 15 salários mínimos (6,4%).

4.2 MEDIÇÃO DE RESILIÊNCIA

Nesse ponto serão apresentadas nove tabelas para se avaliar a resiliência dos contabilistas, ambas com a quantidade total dos 157 respondentes e relacionadas com as ideias presentes no referencial teórico. Assim, para a medição da resiliência entre os profissionais contabilistas inicialmente foi questionado acerca de fazer planos e seguires até a final, os resultados são dispostos na Tabela 2.

Tabela 2 – Quando eu faço planos eu sigo até o final

Nível de Concordância	Quantidade	Porcentagem
Discordo totalmente	3	1,9%
Discordo pouco	15	9,6%
Não tenho opinião a respeito	27	17,2%
Concordo pouco	63	40,1%
Concordo totalmente	49	31,2%
Total	157	100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A maior parte dos contabilistas respondeu que concordam pouco (40,1%), seguido daqueles que concordam totalmente (31,2%). Assim, essa afirmação reflete uma característica essencial no desenvolver das atividades contábeis, em que os planos devem seguidos para que se possa alcançar o sucesso, mesmo que situações adversas venham a acontecer, sendo um fator de fortalecimento para superação de tal situação.

Dessa forma, condiz com a ideia de Cimbalista (2017), o qual estabelece que o estado dialético da pessoa resiliente, ou seja, sente-se enfraquecido e simultaneamente, fortifica-se. Em resposta a uma situação adversa, o indivíduo encontra forças em sentimentos como a superação. É a capacidade de se refazer em meio ao momento de transformação negativa, resistindo e mantendo-se calmo para elaboração das suas demais tarefas.

Tabela 3 – Eu costumo alcançar meus objetivos de uma forma ou outra

Nível de Concordância	Quantidade	Porcentagem
Discordo totalmente	4	2,5%
Discordo pouco	13	8,3%
Não tenho opinião a respeito	32	20,4%
Concordo pouco	70	44,6%
Concordo totalmente	38	24,2%
Total	157	100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Dentre os respondentes 44,6% concordam pouco e que 24,2% concordam totalmente, logo os objetivos são alcançados quando o indivíduo se sente motivado, sendo determinante para um contabilista desenvolver seu trabalho, visando alcançar seus objetivos pessoais, sem esquecer-se dos objetivos organizacionais.

A motivação é o motor do crescimento do negócio, podendo ser conquistada por reconhecimento a um serviço prestado, assim o trabalhador se sentirá mais útil, podendo até ajudar aos gestores a tomar algumas decisões, pois eles estão sempre na ativa e tem muito a oferecer (MAXIMINIANO, 2004).

Tabela 4 – Eu sou capaz de depender mais de mim mesmo do que de qualquer outra pessoa

Nível de Concordância	Quantidade	Porcentagem
Discordo totalmente	6	3,8%
Discordo pouco	6	3,8%
Não tenho opinião a respeito	21	13,4%
Concordo pouco	57	36,3%
Concordo totalmente	67	42,7%
Total	157	100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A maioria dos contabilistas diz concordar totalmente (42,7%) e concordar pouco (36,3%) com o fato de depender mais de si do que de outro, representando uma característica da autoconfiança, fazendo com que o indivíduo seja o próprio agente responsável por lutar pelos seus objetivos, sendo também um meio para se tornar resiliente.

A autoconfiança está entre os oito fatores denominados, modelo de crenças determinantes para se alcançar a resiliência, somado ao autocontrole, leitura corporal, otimismo para com a vida, análise do ambiente, empatia, alcance de pessoas e sentido de vida (BARBOSA, 2012; RODRIGUES, 2012; BARBOSA, 2011).

Tabela 5 – Eu posso lidar com muitas coisas ao mesmo tempo

Nível de Concordância	Quantidade	Porcentagem
Discordo totalmente	3	1,9%
Discordo pouco	14	8,9%
Não tenho opinião a respeito	21	13,4%
Concordo pouco	63	40,1%
Concordo totalmente	56	35,7%
Total	157	100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Partes dos profissionais afirmam concordar pouco (40,1%) e concordar totalmente (35,7%) em poder lidar com várias coisas ao mesmo tempo, que é algo corriqueiro na sua atuação diária, pois o mesmo lida com clientes, controle patrimonial da empresa, verificação da folha de pagamento, fechamento de livros e prestação de

contas (THOMÉ, 2001). Isto posto, aumentaram-se as exigências da Receita Federal, que hoje são o principal motivo de atenção da maioria dos profissionais contábeis, e as evoluções tecnológicas ocorrem em uma velocidade que a categoria não consegue acompanhar (MELLO, 2014).

Tabela 6 – Eu sou determinado (a)

Nível de Concordância	Quantidade	Porcentagem
Discordo totalmente	1	0,6%
Discordo pouco	-	-
Não tenho opinião a respeito	19	12,1%
Concordo pouco	51	32,5%
Concordo totalmente	86	54,8%
Total	157	100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A determinação é uma característica para o otimismo com a vida, o qual integra as crenças determinantes para ser resiliente, fazendo com que o indivíduo esteja influenciado a conquistar algo para sua realização, seja na vida pessoal ou profissional. Logo, mais da metade dos pesquisados afirmam concordar totalmente em se considerar uma pessoa determinada, totalizando 54,8%.

Para Barbosa (2011), o conjunto de crenças relativas a cada indivíduo é o motivo pelo qual os comportamentos familiares, acadêmicos ou trabalhistas estarão sujeitos a mudanças. Nesse sentido, a aplicação da resiliência torna-se um fator fundamental para as diversas áreas da vida, não permitindo que as adversidades possuam influência negativa na vida do homem.

Tabela 7 - Eu vivo um dia de cada vez

Nível de Concordância	Quantidade	Porcentagem
Discordo totalmente	15	9,6%
Discordo pouco	16	10,2%
Não tenho opinião a respeito	22	14%
Concordo pouco	55	35%
Concordo totalmente	49	31,2%
Total	157	100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Viver um dia de cada vez é essencial para desenvolver as atividades contábeis, visto que muitas se referem a um processo e não são finalizadas no mesmo dia, sem falar dos prazos necessários para o cumprimento das obrigações, o que leva ao profissional ter paciência para realizar as tarefas do hoje. Nesse sentido, cerca de (66,2%) parte dos respondentes dizem concordar pouco (35%) e concordar totalmente (31,2%) com essa afirmação.

Contadores e técnicos contabilistas estão diante de demasiados estilos de gestão, sujeitando-se as pressões, ritmo intenso de trabalho e responsabilidades financeiras e estruturais, estando, assim, propícios e resilientes as condições adversas. Porém, ao considerar a busca pelo reconhecimento e identidade humana, é preciso que haja o estudo da flexibilidade do indivíduo no ambiente de trabalho, da maneira como se comporta diante de situações difíceis; tendo em vista que a falta de resiliência pode gerar doenças psíquicas ao lidar com as adversidades (CIMBALISTA, 2007).

Tabela 8 - Eu posso passar por tempos difíceis, porque já enfrentei dificuldades antes.

Nível de Concordância	Quantidade	Porcentagem
Discordo totalmente	1	0,6%
Discordo pouco	8	5,1%
Não tenho opinião a respeito	29	18,5%
Concordo pouco	46	29,3%
Concordo totalmente	73	46,5%
Total	157	100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Grande parte dos contabilistas concorda pouco (29,3%) e concordam totalmente (46,5%) em poder passar por tempos difíceis, porque já enfrentaram situações adversas antes. Essa questão é relevante para os diversos momentos da vida, com ênfase no profissional, visto que dificuldades vão existir sempre nos mais variados campos de atuação da área, cabendo à superação delas por cada profissional para que se possa seguir adiante.

Segundo Walsh (1998), a resiliência vai além de enfrentar uma situação complicada, representando uma contraposição à ideia de que os sujeitos que crescem em ambientes hostis estão propícios a se tornarem adultos problemáticos. Ou seja, não é porque passou por uma limitação que isso será determinante para si, pois essas dificuldades existem e não são influenciadoras para o sucesso de uma pessoa resiliente, conseguir a superação.

Tabela 9 - Às vezes eu me obrigo a fazer as coisas, querendo ou não.

Nível de Concordância	Quantidade	Porcentagem
Discordo totalmente	5	3,2%
Discordo pouco	5	3,2%
Não tenho opinião a respeito	28	17,8%
Concordo pouco	61	38,9%
Concordo totalmente	58	36,9%
Total	157	100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Conforme visto, 61 dos respondentes afirmam concordar pouco, enquanto 58 concordam totalmente. Com isso, pode se observar que a maioria acaba fazendo coisas independentes de sua vontade, ou seja, querendo ou não. Isso é influenciado pela motivação que cada um, carrega dentro de si, e que se pode obter no decorrer da vida, adquirindo resiliência para superar a realização de coisas que o mesmo não gosta, mas que é necessário fazer.

Essa afirmação está ligada ao que Limongi-França (2010) defende, reconhecendo que o bem-estar físico e psíquico no meio de produção é um fator de proteção ao trabalhador, proporcionado à realização de tarefas com maior capacidade, movido pelo espírito motivacional. Assim, a condição de realizar uma tarefa independente do querer, incentivada pela motivação, é algo necessário também no meio de trabalho, por isso deve ser desenvolvida.

Tabela 10 - O quanto você se considera resiliente de 1 a 10

Nível de consideração	Quantidade	Porcentagem
1	-	-
2	-	-
3	-	-
4	-	-
5	7	4,5%
6	6	3,8%
7	28	17,8%
8	62	39,5%
9	31	19,7%
10	23	14,6%
Total	157	100%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

As notas atribuídas nessa escala de concordância foram a partir de 5, o que indica que as pessoas têm um nível de resiliência superior que a metade da nota máxima, cuja maioria atribuíram as notas 8 (39,5%) e 9 (19,7%), sendo perceptível sua consideração como um indivíduo resiliente, fato que ajuda bastante na hora da atuação profissional.

Essa informação está consoante ao que foi apresentado no referencial teórico conceituando a resiliência como a capacidade pessoal de enfrentar as situações contrárias de maneira estável, sempre direcionado pela positividade, não se permitindo influenciar pelas dificuldades, sendo um fator de adaptação, flexibilidade e criatividade (CONNOR; DAVIDSON, 2003).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto nesse trabalho, verifica-se que o objetivo foi alcançado de modo a tratar dos aspectos relacionados à resiliência, presentes no exercício da profissão contábil. Analisando o perfil dos respondentes e a medição de resiliência, totalizando 157 profissionais, predominantes do sexo masculino (59,2%), solteiros (49%), com faixa etária entre 25 e 40 anos (68,8%), possuindo nível superior (45,9%) e renda familiar em torno de até cinco salários mínimos (52,9%).

Em relação à medição de resiliência, 40,1% concordam pouco a respeito de seguirem seus planos até o final, 44,6% concordam pouco em alcançarem seus objetivos de uma forma ou outra, 42,7% concordam totalmente em depender mais de si do que de qualquer outra pessoa, 40,1% concordam pouco em lidar com várias coisas ao mesmo tempo, 54,8% concordam totalmente em se considerar determinado, 35% concordam pouco em viver um dia de cada vez, 46,5% concordam totalmente em passar por tempos difíceis por já terem enfrentado dificuldades anteriores, 38,9% concordam pouco em obrigá-lo a fazer coisas querendo ou não.

Em todos esses pontos, a maioria apresenta um nível de concordância, seja pouco ou total, sendo um fator de se mostrarem resilientes ou de estarem buscando essa virtude. O mesmo pode ser observado na última questão quando é atribuída uma nota de 0 a 10 e ninguém responde menos que 5, sendo as notas superiores a isso, tendo ênfase entre os números 8 (39,5%) e 9 (19,7%).

Por fim, o trabalho tem suas limitações por ser realizado apenas na cidade de Mossoró-RN, com uma pequena amostra em virtude do número expressivo desses profissionais, o qual está cada dia mais em expansão, por isso é sugerido que novos estudos possam ser feitos em outras cidades e abrangendo mais pessoas.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA, George Souza; **Resiliência e enfermagem: caminhos de superação para o estresse**. In: Sociedade Brasileira de Resiliência (SOBRARE). Resiliência e enfermagem: caminhos de superação. São Paulo: SOBRARE. p. 36-52, 2011.
- BARBOSA, George Souza. **Curso de formação na metodologia de promotores de resiliência: treinamento**. São Paulo: SOBRARE, 2012.
- BENETTI, I. C.; CREPALDI, M. A. Resiliência revisitada: uma abordagem reflexiva para principiantes no assunto. **Revisita Electrónica Investig. Docência (REID)**, n. 7, p. 7-30, 2012.
- CARVALHO, Valter Rodrigues de. **Qualidade de vida no trabalho**. In: OLIVEIRA, Otávio J. (org.) Gestão da Qualidade: Tópicos avançados. São Paulo: Cengage Learning, p.159-167, 2003.
- CIMBALISTA, S. **Condições de trabalho, tecnologia e resiliência no contexto do sistema de produção flexível**. *Análise Conjuntural*, n. 29, v. 9-10, p. 12-14, 2017.
- CIMBALISTA, S. **Subjetividade e resiliência: o cotidiano adverso do trabalho flexível**. Encontro Nacional da ABET, 10 (20 p.). Salvador: ABET. Recuperado em 22 de junho, 2011, de http://www.ces.uc.pt/myces/UserFiles/encontros/169_Artigo%20ABET%20areaSete08.pdf.
- CONNOR, K. M.; DAVIDSON, J. R. T. **Development of a new resilience scale: The Connor-Davidson resilience scale (CD-RISC)**. *Depress. Anxiety*, New York, v. 18, p. 76-82, 2003.
- FEITAL, J. C. de C.; DE OLIVEIRA, M. R. DA SILVA, T. L. A Evolução da Contabilidade e o Mercado de Trabalho. **Revista Alumni** – São Paulo: 2012. Disponível em: <https://revista.uniabeu.edu.br/index.php/alu>. Acesso em: 25 set. 2019.
- FREUDENBERGER, H. J. Staff burnout. **Journal of Social Issues**, v. 30, p. 159-165, 1974.
- GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GRAZZIANO, E. da S.; FERRAZ BIANCHI, E. R. **Impacto do stress ocupacional e Burnout para enfermeiros**. *Enferm. Global*, Murcia, n. 18, p. 1-20, fev. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Curso de contabilidade para não contadores**. 7ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

KRAEMER, Maria Elizabeth Pereira. **Ética, sigilo e o profissional contábil**. (2001). Disponível em: Acesso em: 06/08/2019.

LIMONGI-FRANÇA, Ana Cristina. **Qualidade de vida no trabalho – QVT: conceitos e práticas nas empresas da sociedade pós-industrial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**, 15ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2009.

MARTINELLI, Gilmar Mário. **A Evolução Histórica e Noções Básicas de Contabilidade**. 2002. Disponível em: <http://www.escriitoriomartinelli.cnt.br/monografia.htm> Acesso em: 15/07/2019.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à Administração**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2004.

MELLO Roberta. *Jornal do comércio*. **Contadores à beira de um ataque de nervos**. Publicado em 04/06/2014 Disponível em: <http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=163542>. Acesso em: 09 jun. 2019.

MIGUEL, M.E.G.B. **Resiliência e qualidade de vida dos docentes de enfermagem**. Tese (Doutoranda em Ciências, Programa Enfermagem Fundamental) – Escola de enfermagem de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/22/22132/tde-25032014-081553/fr.php> Acesso em: 09/06/2019.

REZENDE, D. A.; ABREU, A. F. **Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais: o papel estratégico da informação e dos sistemas de informação nas empresas**. São Paulo: Atlas, 2000.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RICHARDSON, R. J. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. *In*: Beuren, Ilse Maria (org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RODRIGUES, Rosana Trindade Santos. **Resiliência e características de perso-**

nalidade de médicos residentes como proteção para o Burnout e qualidade de vida. 2012. 116 f. Tese (Doutorado em Ciências da Saúde) - Faculdade de Ciências Médicas da Santa Casa de São Paulo, São Paulo, 2012.

RODRIGUES, M.V.C. **Qualidade de vida no trabalho:** evolução e análise no nível gerencial. 6.ed. Petrópolis: vozes, 1999.

ROSSI, A.; PERREWÉ, P.; SAUTER, S. (Org.). Stress e Qualidade de vida no trabalho: perspectivas atuais da saúde ocupacional. 1. ed. 4. São Paulo: Atlas, 2010.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**, 4º edição, São Paulo, Atlas, 2006 p.34.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, N.; TOLFO, S. da R. Trabalho significativo e felicidade humana: explorando aproximações. **Revista Psicologia Organizações e Trabalho**, Florianópolis, v. 12, n. 3, 2012.

THOMÉ, Irineu. **Empresas de Serviços Contábeis:** Estrutura e Funcionamento. São Paulo. Editora Atlas, 2001.

WALSH, F. **The concept of family resilience: crisis and challenge.** Family Process, v. 35, n. 3, 1998.

ZANCANELA, Janete. **Ética e responsabilidade civil da classe contábil: uma abordagem aos profissionais de contabilidade do município de Juína - MT.** (2009). Disponível em: Acesso em: 11/07/2019.

CAPÍTULO 7

ANÁLISE DOS CONFLITOS ORGANIZACIONAIS EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NA PERSPECTIVA DA TEORIA DE AGÊNCIA

Rayssa Cleide de Oliveira

Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria - UERN

Jandeson Dantas da Silva

Mestre em Contabilidade e Controladoria
UFC

Professor do curso de Ciências Contábeis – UERN

Luiz Antonio Félix Junior

Mestre em Ciências Contábeis (UFPE)

Professor do Instituto Federal de Alagoas (IFAL)

Wênyka Preston L. B. da Costa

Doutora em Administração – UNP

Professora do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutor em Geografia - UFPE

Professor do Curso de Ciências Contábeis – UERN

RESUMO

A ampliação do setor bancário, com sua atuação distribuída em milhares de agências, gerando promoções e/ou transferências de seus funcionários, com a intenção de ocupar cargos mais avançados, em cidades e agências distintas. Deste modo, o objetivo deste trabalho é investigar custos de agências decorrentes de conflitos familiares através de promoção e/ou transferências dos gerentes, analisando ainda

se esses eventuais conflitos influenciam no comportamento dos bancários. Para o alcance dos objetivos, foram investigados funcionários de instituições financeiras, onde foi utilizado um questionário com 54 perguntas, elaboradas por Godoy (2005). Como resultados foi visto, dentre outros pontos, que os gerentes consultam suas famílias durante uma promoção e/ou transferências e há riscos de conflitos entre os gerentes e seus familiares. Os resultados ainda indicam que, de acordo com os respondentes, os bancários podem ser influenciados através de uma promoção e/ou transferências, podendo ter rendimento no ambiente de trabalho reduzido, gerando um custo de agência.

Palavras-chaves: Promoções. Transferências. Conflitos Organizacionais. Teoria da Agência. Instituições Financeiras. Custos de Agências.

ABSTRACT

The expansion of the banking sector, with its operations distributed in thousands of branches, generating promotions and / or transfers of its employees, with the intention of occupying more advanced positions in different cities and branches. Thus, the objective of this paper is to investigate costs of agencies arising from family conflicts through promotion and / or transfers of managers, and further analyze whether these possible conflicts influence the behavior of bankers. In order to reach the objectives, employees from financial institutions were investigated, where a 54 question questionnaire prepared by Godoy (2005) was used. As a result it was seen, among other points, that managers consult their families during a promotion and / or transfers and there is a risk of conflict between managers and their families. The results also indicate that, according to the respondents, bankers can be influenced through promotion and / or transfers, and may have reduced income in the workplace, generating an agency cost.

Key Words: Promotions. Transfers. Organizational Conflicts. Agency theory. Financial Institution. Agency Costs.

1 INTRODUÇÃO

Diante as tentativas de resolução dos problemas de agência, encontram-se os mecanismos necessários entre gestores e acionistas, para a harmonização em suas relações. Jensen e Meckling (1976) inauguraram a linha de pesquisa sobre o problema de agências, onde desenvolveram todo o corpo teórico tratando de diversos conflitos de interesses entre acionistas, gestores, funcionários e credores de uma empresa. A teoria se baseia na relação entre agentes e principais, nas quais os agentes

representam os interesses dos principais. Ou seja, quando o agente (administrador), deveria agir sempre no interesse do principal (acionista), age, tendo em vista, o seu interesse, deixando de lado o interesse do principal.

Martinez (1998) compara um exemplo típico da relação entre o principal e o agente é o que acontece entre os acionistas e os gerentes bancários das instituições financeiras. Então, o problema de agência surge diante da separação entre propriedade e controle.

A Governança Corporativa pode ser definida como o meio, pelo qual os diretores da empresa, os acionistas e as partes interessadas são estabelecidos, para garantir que as partes atuem de forma responsável, na sua geração, proteção e na distribuição de riquezas, investida na empresa (AGUILERA; CUERVO, CAZURRO, 2004).

Os mecanismos de Teoria da Agência e Governança Corporativa são relevantes dessa forma, para qualquer tipo de organização, como o segmento de crédito financeiro da administração pública, isto é, na forma de instituição financeira de desenvolvimento. Vários estudos realizados evidenciam que as empresas, atualmente, vêm procurando diversas formas de se tornarem mais eficientes na utilização dos recursos, nos quais, administram.

Para Adams e Mehran (2003) existe uma diferença da governança das empresas bancárias para a governança não financeira, por várias razões. Primeiramente por uma diferença de partes interessadas nas atividades dessas instituições, dificultando a governança das instituições financeiras. Além dos investidores, depositantes e reguladores que tem o interesse direto no crescimento dos bancos. Entretanto, os órgãos reguladores preocupam-se com os efeitos que a governança desempenha nas instituições financeiras, pois a saúde da economia global depende do seu desempenho.

Com isso, o mercado vem estabelecendo práticas de governanças, que devem ser seguidas com o intuito de atingir os objetivos gerenciais das empresas e atender as demandas dos seus acionistas. Na opinião de Oliveira, Orth e Gerhard (2013) as práticas de governança corporativa têm o intuito de melhorar os desempenhos nas organizações e proteger as partes que integram as suas relações.

Para Prowse (1997) o mecanismo juízo de valor de governança corporativa para bancos, seja a intervenção regulatória que se dá por meio do monitoramento e supervisão das suas atividades, que determinem metas de maximização dos lucros dos acionistas. Logo após vários escândalos corporativos, a necessidade da construção de boas governanças, em organizações públicas e privadas. Diante disso, diversos estudos comprovam a preocupação entre a governança corporativa e a teoria da agência em setores públicos, com pesquisas na área de aplicabilidade dos seus mecanismos.

Um aspecto que pode destacar como justificativa da pesquisa são os trabalhos relacionados ao setor bancário, onde abordam os conflitos dos profissionais, tais como Souza (2003), que busca a análise do comportamento organizacional com um estudo de caso sobre o Banco Econômico.

Portanto, com base no exposto, tem-se o problema de pesquisa definido para o estudo é: existem conflitos familiares provocados pela promoção e/ou transferências dos gerentes das instituições financeiras, que podem gerar custos de agência? Desse modo, o objetivo geral do estudo é investigar custos de agências decorrentes de conflitos familiares através de promoção e/ou transferências dos gerentes.

O trabalho divide-se em cinco partes: sendo o primeiro a Introdução; o segundo, Referencial Teórico; o terceiro a Metodologia; o quarto a Análise dos Resultados; e o quinto as Considerações Finais.

2 REFÊRENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, foram abordados os conflitos familiares através das transferências e/ou promoções causadas em instituições bancárias com base em autores da área que contribuíram para o construto teórico atual. Nessa conjuntura, optou-se por discutir de forma geral sobre seus conceitos, contexto histórico atual e as principais perspectivas teóricas.

2.1 TEORIA DA AGÊNCIA

O surgimento da Teoria da Agência deu-se desde em que se tornou relevante solucionar os problemas associados a proprietários e a administradores. Coenza, Alegría e Laurence (2007) alegam que, o objetivo da agência era analisar e conhecer minuciosamente o papel da empresa no mercado, de modo a configurar corretamente uma série de relações complexas que existem no meio da estrutura organizacional. A Teoria da Agência tem como propósito diagnosticar a índole dos problemas existentes e indicar os mecanismos que asseguram a criação de um contrato mais eficiente possível, na solução dos problemas provenientes da relação entre o principal e o agente (MARTINEZ, 1998). Para Bedicks (2009) a ‘teoria da agência’ analisa os conflitos entre os principais, proprietários e os agentes administradores, considerando que nem sempre os interesses dos primeiros estão iguais aos de seus administradores. Para Monsma (2000) a ‘teoria da agência’ se iniciou na economia neoclássica, e suas versões sociológicas fundamentam na abordagem da escolha racional, ou seja, de várias alternativas, as pessoas escolhem racionalmente aquelas que ampliam suas chances de conseguir suas metas e/ou realizar seus projetos.

Jesen e Meckling (1976) conceituam o relacionamento da agência como, sendo um contrato na qual, uma ou mais pessoas (principal), emprega outra pessoa (o agente), para realizar um serviço ou trabalho em seu favor, delegando autoridade ao agente. Martinez (1998) caracteriza que, diante a separação de propriedade e gestão, há chances de que o profissional contratado para preservar os interesses de seus acionistas, exponha um comportamento oportunista, isto é, visando apenas em sua satisfação pessoal em detrimento dos interesses da empresa e de seus acionistas. O

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2007) define que, o agente e o principal são pessoas diferentes e, com isso, os interesses daquele que administra a propriedade nem sempre estão alinhados com os de seu titular. Hendriksen e Van Breda (1999) determinam que, os proprietários das organizações são os avaliadores da informação, enquanto seus agentes tomam as decisões necessárias.

No ponto de vista de Gong (2003) o agente e o principal têm interesses distintos, embora o centro da questão entre eles sejam a busca de um mecanismo de controle que faça o agente seguir os interesses do principal. Jamison (1998) diz que, a Teoria da Agência indica que os interesses conflitantes afetam as habilidades de seus investidores e dos seus administradores em fazer as modificações necessárias, até mesmo as que eles deveriam fazer.

Para Montana e Charnov (2001) os resíduos de conflitos são tão antigos como a humanidade, e ainda conceitua conflito como sendo a divergência entre duas ou mais partes. Os autores ainda adicionam que a administração deveria considerar esses conflitos como sendo um poder constante existente dentro das organizações e gerenciá-los, visto que não são considerados necessariamente ruins, pois podem revelar energias criativas que servirão para a contribuição de soluções de problemas, bem como obter inovações úteis dentro das organizações. Dessa forma, denomina-se conflito de agência, pois ocorre a assimetria informacional, isto é, quando um agente possui mais informações necessárias do que o seu principal, existindo discórdia entre o comportamento desejado pelo principal e o apresentado pelo agente.

2.1.1 Conflitos organizacionais

De acordo com Lopes e Martins (2007) não existiam conflitos de interesses na gestão da firma clássica, pois os proprietários das empresas eram os gestores, sendo apenas o único interessado pela empresa. Os autores ainda afirmam que com o surgimento da empresa moderna surgem também os conflitos de agência, já que o proprietário não será o único interessado na organização. Como descrito por Jensen e Meckling (1976) quando as informações não eram simétricas, de acordo com a teoria econômica clássica, para os demais agentes, eram chamadas de assimetria da informação ou conflito de interesse. No dizer de Lima, Nascimento e Leites (2007) a assimetria da informação permite ao agente utilizar vantagens, em relação ao principal, com a finalidade de obter benefícios próprios.

Damodaran (2004) caracteriza que, a diferença entre os interesses, é a principal causa para a assimetria da informação, pois seus agentes, independente de quem seja, objetivam benefícios e incentivos distintos. Os conflitos organizacionais ocorrem, quando o interesse dos acionistas é diferente dos interesses dos administradores da empresa, isto é, cada grupo tem uma pretensão diferente (LOPES; MARTINS, 2005).

Dessa forma, o problema do agente acontece, quando ele deveria agir conforme o interesse do proprietário, passando a agir de acordo com o seu interesse

particular. Existem diversas razões em que possa existir um conflito, onde é abordado pela teoria da agência, sendo elas: aversão ao esforço por parte do agente desvio de recursos para consumo ou uso privado, quando há menos interesse por parte do agente, diante as suas atuais ações, sem visar a sua estadia na empresa futuramente ou por estar apreensivo com as avaliações dos outros sobre as suas habilidades (LAMBERT, 2001).

De acordo com Andrade e Rossetti (2004) há duas razões, pela qual dificilmente os conflitos entre agências serão evitados, a primeira encontra-se sintetizada no axioma de Klein (1985) onde ele caracteriza que não existe contrato completo, e a segunda, encontrada no axioma de Jensen e Meckling (1976) onde o mesmo justifica a inexistência do agente perfeito. Com isso, a teoria da agência pode ser descrita como uma teoria econômica, na qual, possibilita análise das estruturas de gestão, auxiliando na elaboração de mecanismos de incentivos, onde possam diminuir a existência de conflitos.

2.2 GOVERNANÇA CORPORATIVA

De acordo com Chagas (2007) o termo ‘governança corporativa’, originou-se da expressão inglesa *corporate governance*, significando o sistema pelo qual os acionistas tomam conta de sua empresa. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2009) conceitua a governança corporativa como um sistema pelo qual as empresas são monitoradas, incentivadas e dirigidas, havendo uma relação entre os sócios, diretores, conselhos de administração, órgãos de fiscalização e controle, e as demais partes interessadas.

Como descrito por Borges e Serrão (2005) existem várias definições para a Governança Corporativa, vai depender do problema na qual a agência enfrenta. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (2002) define, a ‘governança corporativa’ como, um conjunto de práticas que tem a finalidade de melhorar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, como investidores, credores e empregados, facilitando o seu acesso ao capital.

As práticas de ‘governança corporativa’ buscam facilitar o fornecimento do mercado acionário, ao mesmo tempo, em que procura minimizar os conflitos existentes de interesses, entre os proprietários e administradores, levando como objetivo principal maximizar o valor das organizações e obter um maior retorno, aos seus acionistas ou proprietários. Bianchi (2010) afirma que, a criação do Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa foi uma das formas encontradas, que solucionariam os problemas existentes como: monitoramento, a partir da implantação do código, a inclusão permanente dessas práticas nas empresas e a institucionalização da governança corporativa nas empresas.

Como citado por Silva (2006) o objetivo do Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa é trilhar os caminhos de todas as organizações, visando facilitar o acesso ao capital e melhorar o seu desempenho. As boas práticas da Go-

vernança Corporativa têm a finalidade de facilitar seu acesso ao capital, aumentar o valor da sociedade e contribuir para a sua perenidade. Todo valor de uma empresa e sua capacidade de financiamento é afetado pelas práticas de governança corporativa.

Como caracteriza o IBGC (2009) existem quatro princípios básicos fundamentais, em que deve ser adotado pelas empresas, sendo eles: a transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa. Segundo Gubiani, Heinzmann, Scarpin e Hein (2011) a transparência é definida como a comunicação do desempenho econômico-financeiro e também de fatores que conduzem a criação de valor e que norteiam a ação empresarial. A transparência adequada, gera um clima de confiança, assim as ações ficam evidentes para os proprietários e demais partes interessadas. A equidade é o tratamento igualitário entre os acionistas e os demais usuários da informação. Quanto à prestação de contas, o IBGC (2009) caracteriza que, os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente seus atos e omissões. A responsabilidade corporativa pode ser entendida como a obrigação em que os conselheiros e executivos têm, em zelar pela organização, como uma ampla estratégia empresarial, onde irá visar à continuidade da organização.

Diante disso, a governança corporativa pode ser compreendida como, uma forma de gestão onde engloba toda a empresa, incluindo seus dirigentes e conselhos administrativos, com o propósito da continuidade da sociedade, a garantia aos direitos dos acionistas, elevando o seu valor de mercado e desempenho empresarial. Por essa razão, utilizam-se normas que evidenciem a transparência e a ética.

A governança corporativa utiliza mecanismos internos e externos, sendo entendidos como instrumento para sua atuação. O Conselho Administrativo é um dos mecanismos internos relevante, na atuação da governança corporativa, pois de acordo com o IBGC (2009) ele é o órgão encarregado pelo processo de decisão de uma entidade, em relação ao seu direcionamento estratégico, ou seja, é o componente principal do sistema de governança. Já o Mercado de Capitais é considerado como, um dos principais mecanismos externos. Para Frezatti *et al.* (2009), o mercado de capitais é essencial para que haja uma boa governança.

3 METODOLOGIA

Quanto ao delineamento metodológico, a pesquisa é do tipo descritivo, descrito segundo Gil (2002), como as pesquisas descritivas que têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Com relação aos procedimentos, a pesquisa foi caracterizada como levantamento, que para Fonseca (2002) é utilizada em sua maioria por estudos descritivos e exploratórios. Gil (2007) alega que os estudos que mais se adéquam aos levantamentos, são os estudos descritivos, tendo como exemplos os estudos de opiniões e atitudes.

Para a coleta de dados, a amostra pesquisada refere-se aos gerentes que atuam em uma instituição financeira e que possuam as seguintes funções: gerentes gerais, gerentes de contas, gerentes de atendimento, entre outros. Dessa forma, foi aplicado um questionário, adaptado de Godoy (2005) com 48 questões fechadas, sendo 5, correspondentes ao perfil dos respondentes e 43 com perguntas padronizadas sobre o ambiente familiar e de trabalho, do tipo Likert, de escala 1 a 5, que são respectivamente: discordo Totalmente; discordo Parcialmente; nem discordo e nem concordo; concordo Parcialmente e Concordo Totalmente. No ponto de vista de Hayes (2001) todas as escalas desenvolvidas e aplicadas através do método Likert, desenvolve um índice elevado de coeficiente de confiabilidade.

Na análise dos dados, a pesquisa foi caracterizada e abordada como quantitativa, sendo respectivamente, os dados observáveis através de opinião do objeto analisado, e caracteriza-se pela coleta de dados e seu tratamento estatístico. No que se refere ao questionário, os dados foram tabulados, e foi usada estatística descritiva, bem como a construção de tabelas a partir do *software* SPSS ® versão 21, e foram relacionados com os autores da teoria.

4 RESULTADOS

Neste capítulo expõe-se, os dados da amostra descritiva da pesquisa, separados e divididos por um grupo de questão. Observando-se que cada questão se utiliza do método *Likert*, com 5 alternativas, além do percentual de concordância encontrado em cada questão.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Inicialmente, como mostra na tabela 1, optou-se por evidenciar o perfil dos respondentes por um questionário *online*.

Tabela 1– Perfil dos respondentes no tocante a função exercida.

Variável	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Capital Social	51	20,35%	19,0835	2,1600%	72,32%
Mercados	31	9,83	11,6163	1	64
Receitas	37	36,95%	32,9504	0,0040%	92,49%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Conforme visto, a amostra foi composta por 60 gerentes bancários, dentre os quais foi obtido um quantitativo de 12 caixas, 11 gerentes de contas, 10 gerentes gerais, 6 gerentes de atendimento e 5 gerentes de serviço e negócios, considerando

outros cargos com a somatória igual a 16 participantes. Dessa forma, a predominância da amostra foi à função de caixa, que trabalha com atendimento ao público com recebimentos e pagamentos de contas. Em seguida, optou-se por identificar o gênero dos respondentes (Tabela 2).

Tabela 2– Gênero dos respondentes.

Variável		Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Remuneração Total	Internacionalizadas	16,6866	0,8197	14,46	18,42
	Não Internacionalizadas	15,9265	1,1960	11,49	17,43

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

No que tange aos gêneros dos respondentes, constatou-se que 33,3% dos respondentes são do sexo feminino, ou seja, havendo uma diminuição na participação das mulheres nas agências, embora 66,7% do sexo masculino ocupam os cargos bancários. Na tabela 3, buscou-se evidenciar o estado civil dos respondentes.

Tabela 3– Estado civil dos respondentes.

Kolmogorov-Sminov		
	Estatística	P-valor
Capital Social	0,229	0,000
Mercados	0,233	0,000
Receitas	0,163	0,015

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Foi analisado também o estado civil de todos os respondentes conforme a Tabela 3, onde a maioria considera-se casado, obtendo cerca de 60% da pesquisa, solteiro com 25%, possuindo companheiros com 11,7% e divorciado com 3,4%.

Tabela 4– Renda mensal dos respondentes.

Internacionalização		N	Mann-Whitney	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
Capital Social	Internacionalizadas	51	768,5	1803,5	-2,783	0,005
	Não Internacionalizadas	45				
Mercados	Internacionalizadas	31	894,0	3039,0	-0,889	0,374
	Não Internacionalizadas	65				

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

As rendas encontradas na amostra foram analisadas, e conforme demonstrado na tabela 4 verificou-se que o maior percentual de renda foram 70%, encontra-se na faixa de maior que R\$ 5.000,00. Em comparativo com a pesquisa de Godoy (2005) este apresentou um índice de renda maior do que a faixa de R\$2.000,00 e R\$3.999,00. O que pode ser justificado pelo tempo entra as pesquisas e os ajustes percentuais anuais dos salários dos bancários.:

Tabela 5– Idade dos Respondentes.

Idade Dos Gerentes	Frequência	Porcentagem (%)
20 A 35 Anos	30	50,1%
36 A 45 Anos	20	33%
46 A 60 Anos	10	16,9%
Total	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Segundo a tabela 5, a idade dos respondentes com mais frequência está na faixa de 20 a 35 anos, com um percentual de 50,1%, ou seja, as intuições estão cada vez mais com um quadro de funcionários jovens. Isso é decorrente de alguns programas de incentivos que a maioria das Agências privadas e públicas adere, pode-se citar o Plano de Demissão Voluntária que é destinado a jovens colaboradores que buscam sempre novas oportunidades, atua como um acordo bilateral em que a empresa cortar custos, de forma a oferecer aos colaboradores benefícios e vantagens para que o mesmo assine voluntariamente o pedido de demissão (SILVA; VIEIRA; BAIDEK, 2015). Existe também, o Plano de incentivo a aposentadoria como uma forma de enxugamento do quadro de funcionários, considerando a otimização dos custos e racionalização na gestão de pessoas (GUIA TRABALHISTA, 2019).

Tabela 6– Tempo de atuação dos respondentes na empresa em que trabalham.

Tempo de Atuação na Empresa	Frequência	Porcentagem (%)
0 A 10 Anos	33	55,31%
11 A 20 Anos	21	35,7%
21 A 30 Anos	2	2,19%
21 A 41 Anos	4	6,8%
TOTAL	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Conforme a tabela 6, os bancários analisados possuem um tempo de atuação na empresa, que se concentram em 0 a 10 anos (55,3%) e 11 a 20 anos (35,7%) o que indica que o tempo médio de atuação nestas instituições, o que pode estar ligado à idade do perfil dos respondentes desta pesquisa.

Tabela 7– Transferência de Cargos.

Transferido Alguma Vez	Frequência	Porcentagem (%)
Sim	48	80%
Não	12	20%
Total	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Observa-se que na tabela 7, analisa a transferência de cargos dos gerentes, 80% dos respondentes afirmam que já foram transferidos alguma vez, embora 20% ainda não obteve a experiência da transferência em sua vida profissional.

Tabela 8– Quantidade de transferências.

N° Transferências	Frequência	Porcentagem (%)
0 A 10 Vezes	58	96,6%
11 A 20 Vezes	2	3,4%
Total	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Na tabela 8, evidenciando a quantidade de vezes que os gerentes foram transferidos, 80% dos respondentes já passaram pela experiência de transferência de cargos, sendo 96,6% transferidos de 0 a 10 vezes. De acordo com Godoy (2005) a variável de transferência é um requisito para se alcançar o cargo de gerente geral.

4.2 AS PROMOÇÕES E/OU TRANSFERÊNCIAS PARA A EMPRESA

Baseado no questionário de Godoy (2005) com o intuito de analisar qual a relevância das promoções e/ou transferências para empresa, para os respondentes e seus familiares, com o intuito de saber se os gerentes consultam suas famílias para decisões de trabalho, foram formuladas duas hipóteses secundárias, a primeira onde se afirma que os gerentes entendem que as promoções são importantes (questão 14), e que os gerentes entendem que as transferências são importantes (questão 20).

Tabela 9 - Questionamentos acerca da promoção na instituição financeira.

Escala	14- É importante para a empresa que ocorra a promoção de Gerentes		15- As promoções dos gerentes trazem benefícios para a empresa		16- Os gerentes promovidos, dificilmente, conseguem melhorar a rentabilidade das carteiras que assumem.	
	F	P	F	P	F	P
Concordo Totalmente	42	70%	39	65%	1	1,7%
Concordo parcialmente	15	25%	19	31,7%	8	13,3%
Não Discordo e nem concordo	2	3,3%	1	1,7%	11	18,3%
Discordo Parcialmente	0	0	1	1,7%	23	38,3%
Discordo Totalmente	1	1,7%	0	0%	17	28,3%
Total	60	60	60	60	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

No que se refere a relevância da promoção, as respostas indicam que 70% dos respondentes concordam que as promoções são importantes para a empresa. Com isso, as demais questões (15; 16; 17; 18; 19) foram inseridas para confirmar a resposta inicial.

Tabela 10– Questionamentos acerca da promoção na instituição financeira.

Escala	17- Os gerentes promovidos, na maioria das vezes, conseguem melhorar a rentabilidade das carteiras que assumem.		18- Ao promover um gerente, a empresa deve conceder benefícios ao gerente.		19- Ao promover um gerente, a empresa concede benefícios ao gerente.	
	F	P	F	P	F	P
Concordo Totalmente	18	30%	40	66,7%	25	41,7%
Concordo parcialmente	29	48,3%	13	21,7%	26	43,3%
Não Discordo e nem concordo	10	16,7%	7	11,7%	5	8,3%
Discordo Parcialmente	3	5%	0	0%	3	5%
Discordo Totalmente	0	0%	0	0%	1	1,7%
Total	60	60	60	60	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

De acordo com a tabela 10, 30% dos respondentes concordam totalmente que os gerentes promovidos, na maioria das vezes, conseguem melhorar a rentabilidade das carteiras que assumem. Na questão 18, os gerentes responderam que a empresa deve conceder benefícios para eles, onde a questão 19 aborda que 41,7% afirmaram que a empresa em que trabalham já concede esses benefícios.

Tabela 11– Questionamentos acerca da transferência na instituição financeira.

Escala	20- É importante para a empresa que ocorram transferências de gerentes entre agências.		21- As transferências trazem benefícios para os gerentes.		22- As transferências trazem benefícios para a empresa.	
	F	P	F	P	F	P
Concordo Totalmente	29	48,3%	18	30%	18	30%
Concordo parcialmente	21	35%	35	58,3%	31	51,7%
Não Discordo e nem concordo	4	6,7%	2	3,3%	5	8,3%
Discordo Parcialmente	6	10%	4	6,7%	4	6,7%
Discordo Totalmente	0	0%	1	1,7%	2	3,3%
Total	60	100%	60	100%	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Os respondentes também acreditam que as transferências são importantes para a empresa, uma vez que 48,3% concordam totalmente e 35% concordam parcialmente com a afirmativa. Da mesma forma, as demais questões (21; 22;) foram inseridas para confirmar a resposta inicial, como mostra a (Tabela 11).

4.3 AS PROMOÇÕES E/OU TRANSFERÊNCIAS PARA OS GERENTES E FAMILIARES

Godoy (2005) confirma, em seu trabalho, que não existe incompatibilidade entre uma promoção/ transferência com a realização pessoal dos gerentes.

Com o intuito de verificar, qual a importância das promoções para os gerentes e familiares, foi formulada a tabela 12 com as respectivas questões.

Tabela 12- Importância das promoções e transferências para os gerentes.

Escala	23- As transferências motivam os gerentes.		24- As promoções motivam os gerentes		25- As transferências trazem benefícios para os gerentes.	
	F	P	F	P	F	P
Concordo Totalmente	3	5%	7	11,7%	7	11,7%
Concordo parcialmente	40	66,7%	36	60%	36	60%
Não Discordo e nem concordo	5	8,3%	9	15%	9	15%
Discordo Parcialmente	8	13,3%	5	8,3%	5	8,3%
Discordo Totalmente	4	6,7%	3	5%	3	5%
Total	60	100%	60	100%		

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

As alternativas relacionadas a essas hipóteses indicam que, os gerentes entendem que quanto as transferências os motivam (questão 23), 66,7% concordam parcialmente, quanto as promoções (questão 24), 60% concordam parcialmente e 60% concordam parcialmente, (questão 25), que as transferências trazem benefícios para os gerentes.

Tabela 13– Importância das promoções e transferências para os gerentes.

Escala	26- Uma promoção ¹ permite que o gerente se sinta valorizado junto aos seus familiares.		27- É importante para os gerentes que eles sejam transferidos para outras agências.		28- É importante para os gerentes que eles sejam promovidos.	
	F	P	F	P	F	P
Concordo Totalmente	45	75%	18	30%	42	70%
Concordo parcialmente	10	16,7%	31	51,7%	16	26,7%
Não Discordo e nem concordo	3	5%	5	8,3%	1	1,7%
Discordo Parcialmente	0	0%	4	6,7%	0	0%
Discordo Totalmente	2	3,3%	2	3,3%	1	1,7%
Total	60	100%	60	100%	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Na tabela 13, foi abordado sobre as transferências dos gerentes e sua importância para eles. No total de 75% dos respondentes da amostra, destacaram que uma promoção faz com que os gerentes se sintam valorizados com seus familiares. Eles afirmam também a importância da transferência, com um percentual total de 81,7%, considerando o ‘concordo totalmente’ e ‘concordo parcialmente’. Na questão 28, para 70% dos respondentes, é de relevante que sejam promovidos.

Verifica-se também na questão 26, que 75% dos respondentes concordam que uma promoção permite que o gerente se sinta valorizado junto aos seus familiares. 30% concordam totalmente e 51,7% concordam parcialmente que é importante para os gerentes que eles sejam transferidos para outras agências.

4.4 A INFLUÊNCIA DA FAMÍLIA NAS DECISÕES DE TRABALHO

Neste tópico, foi verificado se as decisões de trabalho podem causar algum conflito familiar e se esses conflitos poderiam mudar a forma dos gerentes desenvolverem seu serviço na empresa.

Morgan (1995) afirma que, em todas as decisões dos gerentes consideram os interesses familiares, uma vez que os conflitos e interesses familiares podem influenciar nos interesses dos gerentes em fazer uma decisão, comprometendo seu desempenho e sua carreira. Já Pahl (1997) acredita que, todos os conflitos ocorridos no ambiente familiar podem sim, influenciar o seu ambiente organizacional.

Nota-se que mesmo existindo afirmativas repetidas, na tabela 14, as respostas foram semelhantes, ou seja, nenhum dos respondentes tem uma opinião formalizada sobre o assunto.

Tabela 14– Questionamentos acerca da influência da família nas decisões de trabalho.

Escala	29- O cônjuge/companheiro (a) deve participar em todas as decisões do gerente que sejam relacionadas ao trabalho.		30- O cônjuge/companheiro (a) deve participar nas decisões do gerente quando estiver relacionado à promoção do gerente.	
	F	P	F	P
Concordo Totalmente	8	13,3%	13	21,7%
Concordo parcialmente	21	35%	30	50%
Não Discordo e nem concordo	5	8,3%	6	10%
Discordo Parcialmente	13	21,7%	7	11,7%
Discordo Totalmente	13	21,7%	4	6,7%
Total	60	100%	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Na tentativa de avaliar detalhadamente a opinião dos respondentes sobre a influência da família nas decisões de trabalho, como mostra na tabela 14, de acordo com a questão 29, 35% responderam que o cônjuge/companheiro tem que participara das decisões de trabalhos dos gerentes, embora 21,7% não concordaram com essa

hipótese. Ao fazer um comparativo com o trabalho de Godoy (2005) pode-se observar que, em comparativo com a questão 29, 10,5% de seus respondentes concordaram totalmente que o cônjuge/companheiro deve participar de todas as decisões dos gerentes relacionados ao trabalho.

Na questão 30, para validar a informação dada na questão 29, 50% dos respondentes afirmam que os cônjuges/companheiros devem participar das decisões de trabalho dos gerentes, quando estiver relacionado à promoção dos gerentes.

Tabela 15– Questionamentos acerca da influência da família nas decisões de trabalho.

Escala	31- Não se deve discutir problemas de trabalho com o cônjuge/ companheiro (a).		32- Os problemas de trabalho, normalmente, são discutidos com o cônjuge/ companheiro (a).	
	F	P	F	P
Concordo Totalmente	4	6,7%	5	8,3%
Concordo parcialmente	19	31,7%	33	55%
Não Discordo e nem concordo	6	10%	3	5%
Discordo Parcialmente	22	36,7%	14	23,3%
Discordo Totalmente	9	15%	5	8,3%
Total	60	100%	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

A tabela 15 evidencia sobre como discutir os problemas de trabalho com o cônjuge companheiro. Cerca de 30% concorda parcialmente que não se devem discutir assuntos do ambiente organizacional com o ambiente familiar, embora 55% afirmam que esses problemas de trabalho normalmente são discutidos com seus cônjuges/companheiros. Godoy (2005) conceitua em sua pesquisa que, os gerentes adotam em sua máxima, que não se deve levar assuntos de trabalho para casa e vice-versa.

Logo em seguida, como mostra a tabela 16, foi questionado se os gerentes devem consultar suas famílias acerca de uma promoção e/ou transferências.

Tabela 16– Questionamentos acerca da influência da família nas decisões de trabalho.

Escala	33- Ao analisar uma proposta de promoção, um gerente consulta sua família.		34- Ao analisar uma proposta de promoção, um gerente Deve consultar sua família		35- Ao analisar uma proposta de promoção, um gerente não deve consultar sua família	
	F	P	F	P	F	P
Concordo Totalmente	30	50%	40	66,7%	2	3,3%
Concordo parcialmente	24	40%	15	25%	3	5%
Não Discordo e nem concordo	4	6,7%	4	6,7%	2	3,3%
Discordo Parcialmente	2	3,3%	1	1,7%	8	13,3%
Discordo Totalmente	0	0%	0	0%	45	75%
Total	60	100%	60	100%	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Observa-se que 50% dos gerentes concordam totalmente, que em uma proposta de promoção o gerente consulta seus familiares, esse número é alterado quando se questiona se os gerentes ‘deve consulta’ sua família, chegando a 66,7%. Mesmo considerando a diferença de tempo e a região de cada respondente, a pesquisa teve o mesmo percentual do trabalho de Godoy (2005), onde ele ressalta que, alguns respondentes até entendem que não se deve consultar sua família, embora suas respostas afirmem que consultam a família. Considerando a coluna ‘concordo totalmente’ e ‘concordo parcialmente’, em ambos os casos há um percentual de 90%, isto é, os gerentes têm a mesma opinião. Godoy (2005) alega que, o ambiente familiar entra em concordância com o ambiente organizacional e vice-versa.

4.2.4 Possibilidade de uma promoção ou transferência causarem um conflito familiar

Os dados apresentados na tabela 17 mostram a opinião dos respondentes acerca dos conflitos familiares gerados a partir de uma promoção e ou transferência.

Tabela 17– Questionamentos acerca dos conflitos familiares oriundos de promoções e/ou transferências.

Escala	36- Uma promoção pode causar um conflito entre o gerente e sua família.		37- Uma promoção não gera nenhum conflito entre o gerente e sua família.	
	F	P	F	P
Concordo Totalmente	10	16,7%	2	3,3%
Concordo parcialmente	32	53,3%	5	8,3%
Não Discordo e nem concordo	8	13,3%	8	13,3%
Discordo Parcialmente	6	10%	38	63,3%
Discordo Totalmente	4	6,7%	7	11,7%
Total	60	100%	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Conforme na tabela 17, 16,7% dos respondentes concordam totalmente, com a assertiva 36, e 53,3% concordam parcialmente, ou seja, obtendo um percentual total de 70%. Isto é, os entrevistados concordam que através de uma promoção pode causar um conflito entre os gerentes e sua família. Para Godoy (2005) tanto uma promoção quanto uma transferência são capazes de gerar um conflito entre os gerentes e seus familiares.

4.3 A INFLUÊNCIA DOS CONFLITOS FAMILIARES NA ATUAÇÃO DOS GERENTES

Os dados apresentados na tabela 18 evidenciam que um conflito familiar pode reduzir os desempenhos dos gerentes. De acordo com os dados dos questionários apresentados, na alternativa 36, 41,7% concordaram totalmente e 45% concor-

daram parcialmente, apenas 5% discordaram dessa afirmativa. As demais questões (39; 40; 41; 42;) foram inseridas para manter a afirmação da questão 38.

Tabela 18– Questionamentos acerca da influência do conflito familiar no desempenho dos gerentes.

Escala	38- Um conflito familiar pode reduzir o desempenho do gerente, ficando abaixo do esperado pela empresa.		39- Um conflito familiar pode prejudicar profissionalmente um gerente.		40- Os conflitos familiares não são importantes.	
	F	P	F	P	F	P
Concordo Totalmente	25	41,7%	27	45%	1	1,7%
Concordo parcialmente	27	45%	24	40%	4	6,7%
Não Discordo e nem concordo	5	8,3%	4	6,7%	1	1,7%
Discordo Parcialmente	3	5%	4	6,7%	7	11,7%
Discordo Totalmente	0	0%	1	1,7%	47	78,3%
Total	60	100%	60	100%	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Objetivando analisar a influência dos conflitos familiares no desempenho dos gerentes foi tabulada a tabela 19, onde iremos averiguar qual a opinião dos gerentes, de acordo com as questões abaixo.

Tabela 19– Questionamentos acerca da influência do conflito familiar no desempenho dos gerentes.

Escala	produtividade, se não estiver em conflito com a família.		maior produtividade, se estiver com algum conflito familiar.	
	F	P	F	P
Concordo Totalmente	43	71,7%	1	1,7%
Concordo parcialmente	16	26,7%	2	3,3%
Não Discordo e nem concordo	1	1,7%	0	0%
Discordo Parcialmente	0	0%	9	15%
Discordo Totalmente	0	0%	48	80%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Ao analisar a tabela 19, pode-se destacar que 71,7% dos respondentes concordam que trabalham melhor quando não está em conflito com sua família, ou seja, não houve participante que discordasse dessa questão, obtendo 0% em discordo totalmente e parcialmente. Entretanto, na questão 42, 80% discordaram totalmente e 15% discordaram parcialmente que, um gerente trabalha melhor se estiver com algum conflito familiar.

Desse modo, através das respostas do questionário, pode-se concluir que os gerentes trabalham melhor se não existir conflito familiar, pois um conflito familiar

pode baixar seu desempenho na empresa, já que eles consideram os conflitos importantes. Na pesquisa de Godoy (2005) ele conceitua que os gerentes trabalham melhor, com uma produtividade maior, se não estiver em conflito com a família, já que um conflito pode prejudicar profissionalmente um gerente.

4.4 A IMPORTÂNCIA DA ESTRUTURA HIERÁRQUICA DA ORGANIZAÇÃO

Por fim, foi analisado qual o nível de importância que os gerentes concedem aos desempenhos dos seus superiores hierárquicos, na sua função de buscar a redução desses conflitos.

Conforme a estrutura das organizações, o gerente geral pode administrar toda agência bancária, incluindo o seu quadro de funcionários, tais como gerentes de negócios, gerentes de atendimentos, gerentes de contas, caixas, entre outros. Para Godoy (2005) os gerentes gerais são capazes de reportar aos diretores das regiões, os assuntos ocorridos na instituição.

Tabela 20 – Questionamentos acerca da promoção na instituição financeira.

Escala	43- No que se refere à promoção, a forma como o superior hierárquico (Gerente Geral ou Diretor) conduz a negociação pode facilitar a aceitação da promoção por parte do gerente	
	F	P
Concordo Totalmente	42	70%
Concordo parcialmente	16	26,6%
Não Discordo e nem concordo	1	1,7%
Discordo Parcialmente	0	0%
Discordo Totalmente	1	1,7%
Total	60	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Em concordância com a tabela 20, a questão relacionada sobre se a atuação do superior hierárquico pode facilitar na aceitação de uma proposta, a maioria dos entrevistados, 70%, alegou que concordam totalmente, enquanto apenas 1,7% discordam totalmente desta afirmação.

Os dados apresentados confirmam a importância de um superior hierárquico nas instituições, como uma ferramenta para a redução das diferenças de comportamento esperado pelos agentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo visou elucidar, mediante objetivo geral verificar as promoções e transferências no ambiente de trabalho e analisar qual a influência destas, no ambiente familiar, a ponto de gerar conflitos entre os gerentes e seus familiares. Desse modo, também foi analisado se tais comportamentos poderiam influenciar na produ-

ção dos gerentes, em seus ambientes organizacionais e se causariam custo de agência, esses comportamentos.

A amostra foi feita com funcionários das instituições financeiras, para que fosse analisado a sua experiência com transferências e promoções, embora existissem alguns gerentes que ainda não tinha passado por essa experiência.

A análise dos dados do questionário reaplicado de Godoy (2005) apresenta o quanto a ‘teoria da agência’ se torna imprescindível para amenizar os conflitos organizacionais e incluindo também para os conflitos familiares.

A cerca dos dados coletados, pode-se concluir que, na opinião dos gerentes 70%, uma promoção e/ou transferência é relevante tanto para os gerentes, quanto para a empresa. Além disso, os gerentes concordaram que com uma promoção os gerentes se sentem mais valorizados junto aos seus familiares, e 60% compreendem que uma transferência traz benefícios para os gerentes. Além disto, os gerentes entendem que uma promoção/ transferência motiva-os. Alegam também que os gerentes promovidos ou transferidos conseguem melhorar sua rentabilidade nas carteiras em que assumem.

Os dados da amostra demonstram que, a maioria dos gerentes consulta sua família para qualquer decisão a que venham tomar no ambiente organizacional.

De acordo com os conflitos familiares e aos custos de agências, pode-se concluir que as respostas obtidas indicam que um conflito familiar pode mudar negativamente o comportamento de um gerente, com a possibilidade de gerar custos de agência.

A pesquisa indica que a maioria dos gerentes concorda que a atuação do superior hierárquico, gerente geral, tem relevância no momento do decidir de um gerente. Isto é, os administradores devem ser destacados durante a condução do processo, promoção/ transferência, no período específico, onde poderá causar impactos no desempenho dos gerentes.

Vale lembrar que, todos os dados expostos estão literalmente ligados ao ambiente de atuação dos gerentes, setor bancário, e à instituição analisada, podendo, a mesma pesquisa em segmentos diferentes, produzir resultados distintos.

Destaca-se a necessidade de compreender como os gerentes estão atuando, destacando-se também o quanto este tema vem crescendo diante as organizações de forma econômica. Ampliando-se os desafios e os graus de complexidade do administrador, em sua forma de atuar e desempenhar sua função de agente do principal (GODOY, 2005).

Como limitação, a referenda pesquisa se deparou com a pouca quantidade de respondentes e o curto espaço de tempo. Para sugestões futuras, sugere-se fazer um comparativo com regiões geográficas distintas, obtendo a reaplicação em outros setores, onde possa haver um número maior de respondentes, aplicar modelos estatísticos e incluir outras variáveis.

REFERÊNCIAS

- ADAMS, Renée B.; MEHRAN, Hamid. **A governança corporativa é diferente para as empresas holding?** Disponível em SSRN 387561, 2003. Acesso em: 11 mai. 2019.
- AGUILERA, Ruth V.; CUERVO-CAZURRA, Alvaro. **Codes of good governance worldwide: what is the trigger?** Organization studies, v. 25, n. 3, p. 415-443, 2004.
- ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências.** São Paulo: Atlas, 2004.
- BEDICKS, Heloisa. **Governança corporativa e dispersão de capital: múltiplos casos no Brasil.** 1. ed. São Paulo: Saint Paul Editora, 2009.
- BIANCHI, M. **A Controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente.** São Leopoldo: 2010.
- BORGES, L.F.X.; SERRÃO, C.F.B. **Aspectos de governança corporativa moderna no Brasil.** Revista do BNDES, Rio de Janeiro, n. 24, p. 111-148, dez. 2005.
- CHAGAS, José Ferreira. **Governança corporativa: aplicabilidade do conceito, dos princípios e indicadores à gestão de pequenas e médias organizações.** CEP, v. 60, p. 180, 2007.
- COSENZA, J. P.; ALEGRÍA, A. I. Z.; LAURENCE, L. C. Implicações da Caracterização Principal-Agente nas Abordagens de Preços de Transferência. **Revista Contabilidade vista & corporativa.** In: Nascimento, A. M.; Reginato, Luciane (Orgs.), Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007. Disponível em: <http://www.spell.org.br/periódicos/ver/23/contabilidade-vista---revista>. Acesso em: 28 nov. 2019.
- CVM (Comissão de Valores Mobiliários). **Recomendações da CVM sobre governança corporativa.** Jun. 2002. Disponível em: www.cvm.gov.br/port/public/publ/cartilha/cartilhadoc. Economics, v.32, n.1-3, p. 3-87. 2001.
- DAMODARAN, A. **Finanças Corporativa: teoria e prática.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.
- FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.

GUIA TRABALHISTA. Disponível em: http://www.guiatrabalhista.com.br/guia/pdv_pai.htm acesso em: 15 de novembro de 2019.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, A. C. **Metodologia científica.** São Paulo, v. 3, 2002.

GODOY, P.; Teoria da Agência e os Conflitos Organizacionais: a influência das transferências e das promoções nos custos de agência em uma instituição bancária. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 4, 2005.

GONG, Y. Subsidiary staffing in multinational enterprises: agency, resources, and performance. *Academy of Management Journal*, v. 46, p. 728-739, Dec. 2003.

GUBIANI, C. A.; HEINZMANN, L. M.; SCARPIN, J. E.; HEIN, N. Características de Governança Corporativa das OSCIPS do programa de microcrédito do Badesc. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 4, p. 47-72, 2011.

HAYES, B. E. **Medindo a Satisfação do Cliente.** Desenvolvimento e uso de questionários. Rio de Janeiro: Qualymark Ed., 2001.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade.** Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa.** 4. ed. São Paulo: IBGC, 2007.

JAMISON, M. A. **Agency problems in industries undergoing fundamental change: applications to telecommunications.** Warrington College of Business Administration, University of Florida, dec. 1998.

JENSEN, Michael; MECKLING, Willian. Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure. **Journal os Financial Economics**, p. 305-360, 1976.

KLEIN, B. **Contracting costs and residual claims:** The separation of ownership and control. *Journal of Law & Economics*, v. 26, 1985.

LAMBERT, R. A. **Contracting theory and accounting**. Journal of Accounting and Economics, v.32, n.1-3, p. 3-87. 2001.

LIMA, A. N., NASCIMENTO, A. M.; LEITES, E. **Teoria da agência e governança**, 2007.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas. 2005.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINEZ, A. L. Agency theory na pesquisa contábil. *In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO*, 22, 1998, Foz do Iguaçu, PR, Anais... Foz do Iguaçu, 1998.

MONTANA, P. J.; CHARNOV, B. H. **Administração**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MONSMA, K. Repensando a Escolha Racional e a Teoria da Agência: Fazendeiros de Fazendeiros de gado e capatazes no século XIX. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. V. 15, n. 43, Jun/2000.

MORGAN, G. **Imagens da Organização**, São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, C. O.; ORTH, C. O.; GERHARD, M. Uma Análise Comparativa das Práticas de Governança Corporativa no Mundo. *In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE*, 13.2013, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA - USP, 2013.

PAHL, Ray. **Depois do sucesso: ansiedade e identidade' fin-de-siècle'**. Unesp, 1997.

PROWSE, Stephen. Controle corporativo em bancos comerciais. **Revista de Pesquisa Financeira**, v. 20, n. 4, p. 509-527, 1997.

SILVA, E.C. **Governança Corporativa nas Empresas**: guia prático de orientação para acionistas. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, L. O; VIEIRA, J. A; BAIDEK, A. C. R. **Para além do fim do arco-íris: motivações e consequências da adesão ao plano de demissão voluntária**. **Revista de Carreiras e Pessoas (ReCaPe)**., v. 5, n. 2, 2015.

SILVA, Marise Borba de; GRIGOLO, Tânia Maris. **Metodologia para iniciação**

científica à prática da pesquisa e da extensão II. Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.

SOUZA, A. M. S. P. Comprometimento Organizacional em contexto de Fusões e Aquisições: Estudo de caso em trajetória de organização bancária. UFB-BA. 2003.

•

CAPÍTULO 8

CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE NO PLANEJAMENTO E GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS DA SAÚDE NO MUNICÍPIO DE GOVERNADOR DIX-SEPT ROSADO-RN

Reginaldo Claudino Da Silva

Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria (UERN)

Luiz Antonio Felix Júnior

Mestre em Ciências Contábeis (UFPE)

Professor do Instituto Federal de Alagoas (IFAL)

Jocksanny Maria Del Rio Leal Félix

Especialista em gestão e auditoria governamental (UNIESP)

Wênyka Preston L. B. da Costa

Doutora em Administração – UNP

Professora do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Jandeson Dantas da Silva

Mestre em Controladoria UFC – CE

Professor do Curso de Ciências Contábeis da UERN

RESUMO

A contabilidade pública configura-se como um instrumento de defesa e controle do patrimônio público, além de auxiliar na elaboração dos instrumentos de planejamento e gestão em saúde, como as informações advindas da contabilidade podem auxiliar o gestor nas atividades deste departamento dentro da gestão pública. Nesse contexto, o presente estudo objetivou identificar a contribuição da contabilidade para o planejamento e a gestão dos recursos públicos em saúde,

tendo como recorte espacial o município de Governador Dix-Sept Rosado, localizado no Estado do Rio Grande do Norte (RN). Para alcançar tal objetivo, utilizou-se uma metodologia do tipo descritiva e qualitativa, por meio de entrevistas com roteiro semiestruturado. A coleta de dados foi feita com dois entrevistados: a gestora da Secretaria de Saúde e o responsável pelo setor contábil. A análise dos dados se deu comparando-se as transcrições das entrevistas da secretária e do profissional contábil, dialogando com os autores que embasaram o referencial teórico. Em termos gerais, os resultados da pesquisa indicaram que a contabilidade contribui com a gestão dos recursos da saúde do município de Governador Dix-Sept Rosado, sobretudo, no que diz respeito ao cumprimento dos aspectos legais. Além disso, contribui para o gerenciamento da pasta e controle social. Como sugestão para pesquisa futura, indica-se o estudo dos demais setores que contribui com a Secretaria de Saúde, para se compreender como se dá o auxílio na gestão dos recursos desta pasta.

Palavras-chave: Gestão em Saúde. Contabilidade Pública. Orçamento.

ABSTRACT

Public accounting is configured as an instrument for the defense and control of public assets, as well as assisting in the preparation of health planning and management instruments, as information from accounting can assist the manager in the activities of this department within public management. In this context, this study aimed to identify the contribution of accounting to the planning and management of public resources in health, taking as a spatial cut the municipality of Governador Dix-Sept Rosado, located in the state of Rio Grande do Norte (RN). To achieve this goal, a descriptive and qualitative methodology was used through interviews with semi-structured script. Data collection was performed with two interviewees: the Health Secretariat manager and the head of the accounting sector. Data analysis was performed by comparing the transcripts of the secretary and accounting professional interviews, in dialogue with the authors who based the theoretical framework. In general terms, the survey results indicated that accounting contributes to the management of health resources in the municipality of Governador Dix-Sept Rosado, especially regarding compliance with legal aspects. In addition, it contributes to folder management and social control. As a suggestion for future research, it is indicated the study of other sectors that contributes to the Secretariat of Health, to understand how to help in the management of resources of this folder.

Keywords: Health Management. Public Accounting. Budget.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública pode ser vista como um instrumento de defesa e controle do patrimônio das entidades que recebem direta ou indiretamente recursos públicos. Isso se deve ao fato de que todas possuem receitas e despesas que devem ser adequadas à sua estrutura orçamentária (SILVA, 2015).

No Brasil, a Contabilidade Pública baseia-se principalmente na Lei n.º 4.320/64. Esta Lei regulamenta, discrimina e registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecida no Orçamento Público aprovado para um determinado exercício, escritura a execução orçamentária, compara a previsão das receitas e a fixação das despesas. Dessa forma a Contabilidade Pública está interessada também em todos os atos praticados pelo gestor, sejam de natureza orçamentária, administrativa e patrimonial.

Por esse ângulo, verifica-se que a contabilidade pública objetiva proporcionar ao gestor, informações atualizadas e exatas que possam dar suporte em termos monetários, informando os reflexos das transações realizadas de modo a possibilitar as tomadas de decisões para o devido cumprimento do disposto na legislação vigente, e ainda, proporcionar, demonstrativos que representam a situação econômico-financeira da entidade em um determinado momento (SILVA, 2015).

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 propõe, aos poderes públicos, a responsabilidade do controle, planejamento e gestão dos recursos públicos (BRASIL, 1988). Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101/2000, põe limites de gastos públicos e ainda obriga os gestores a fazerem uso de ferramentas que garantam o planejamento, a execução e o controle para que tal gestão possa ter um resultado satisfatório para a coletividade (BRASIL, 2000).

Observa-se que a contabilidade é um instrumento de controle, na medida em que cabe aos gestores a tarefa de realiza-la, com responsabilidade, observando os princípios contábeis e as leis que regulamentam a contabilidade do setor público. Nesse contexto, para auxiliar o exercício contábil, há os instrumentos de planejamentos do setor público. No âmbito municipal existem os seguintes instrumentos: Plano Plurianual (PPA), LDO, LOA e com relação à saúde há ainda o Plano Municipal de Saúde e a Programação Anual em Saúde. Esses dois últimos, devem estar alinhados com os três primeiros instrumentos.

Com a criação do Fundo Nacional de Saúde, através da Lei Federal n.º 8080/90, art. 33, e a Lei Federal n.º 8142/90, art. 4º, ficou estabelecido que para receber recursos do Governo Federal, Estados e Municípios devem ter Fundo de Saúde. Os Municípios passaram a ter gestão plena da saúde e foram orientados a criarem seus fundos municipais de saúde, com legislação própria, contabilidade e controles administrativos, financeiros, contábeis e sociais.

Compreendendo que a contabilidade pode ser um excelente sistema que aperfeiçoa o controle e a gestão dos recursos públicos em saúde, e que dentro da

administração pública a gestão de saúde merece destaque por ser um dos setores mais sensíveis da população. O estudo se propõe a responder a seguinte problemática: como a contabilidade contribui no planejamento e na gestão dos recursos públicos da saúde no município de Governador Dix-Sept Rosado?

Fundamentando-se no problema de pesquisa, o presente estudo se propõe a identificar a contribuição que a contabilidade tem sobre o planejamento e a gestão dos recursos públicos em saúde no município de Governador Dix-Sept Rosado e no Rio Grande do Norte (RN).

Como contribuição teórica, o presente estudo se justifica pela intencionalidade de apresentar de forma sucinta informações sobre a gestão pública municipal dos recursos da saúde, evidenciando a contabilidade como um instrumento que auxilia no planejamento e na execução dos recursos da saúde. Em virtude dos poucos estudos efetuados na área objeto desta pesquisa, é forçoso reconhecer que servirá de fundamentação para pesquisas futuras no meio acadêmico, bem como fonte de orientação aos gestores no que se refere à gestão dos fundos municipais de saúde.

No tocante à contribuição prática, esse estudo procura conscientizar os gestores públicos municipais no tocante a responsabilidade sobre o planejamento, execução e controle dos gastos públicos em saúde, sobretudo na observância da legislação vigente, para assegurar a transparência, a eficiência e a eficácia da gestão.

Em relação à contribuição social, esta pesquisa analisará a necessidade e a conseqüente obrigatoriedade de implantação e manutenção de um planejamento eficaz, capaz de garantir sua execução e o controle eficaz dos gastos com saúde como na gestão pública dos recursos (da saúde), como ferramenta que assegura a transparência dos atos praticados no exercício da gestão dos recursos públicos dos fundos municipais de saúde.

Quanto à estrutura, o presente trabalho conta com essa breve introdução acerca do assunto. O segundo e terceiro tópicos são parte do referencial teórico, contendo as temáticas abordadas no decorrer da pesquisa. O quarto tópico refere-se à metodologia utilizada neste estudo. No quinto tópico, estão expostos os resultados e discussões, bem como o confronto entre as informações bibliográficas e os resultados.

2. REFERÊNCIAL TEÓRICO

Este estudo apresenta nesta seção a literatura que sustenta o desenvolvimento da pesquisa, versando, inicialmente, sobre a contabilidade pública de maneira a evidenciar seus conceitos e relevância. Posteriormente trata sobre orçamento e instrumentos de gestão e planejamento, apresentando a relevância desses instrumentos em especial a saúde.

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública no Brasil tem como base a Lei n.º 4320/64. Esta define a contabilidade pública como sendo um ramo da contabilidade cujo objetivo é o controle sistemático dos recursos econômico-financeiros do Estado, através das ações administrativas de seus agentes – União, Estados, Municípios e Distrito Federal. (BRASIL, 1964).

Segundo Santos e Reis (2006, p. 833), “A Contabilidade Pública é tão relevante quanto a contabilidade que é aplicada nas empresas privadas”. Assim sendo, a contabilidade pública não deve ser vista apenas como um instrumento de prestação de contas no cumprimento de normas legais, mas como uma ferramenta que também proporciona caminhos para um planejamento com proximidade da realidade, com base nos dados contábeis. Como retrata Favreto *et al.* (2016) destacando que a contabilidade aplicada ao setor público fornece à administração, subsídios que amparam os gestores no processo de decisão e no desenvolvimento de políticas e alocação dos recursos públicos. Além de trazer ao público a transparência da aplicação destes recursos (SANTOS; REIS, 2006).

Conforme a Lei n.º 4320/64, a Contabilidade Pública é um ramo da contabilidade geral que registra e controla os atos e fatos da Administração Pública em todos os seus níveis, demonstra o Patrimônio Público e suas variações, assim como é o responsável pela elaboração dos relatórios exigidos pela mesma lei para a prestação de contas da execução do orçamento (ÁVILA; BACHTOLD; VIEIRA, 2011).

Nos últimos anos, o Conselho de Pronunciamentos Contábeis (CPC) no Brasil vem realizando diversos estudos no sentido de editar e de adaptar as Normas Brasileiras de Contabilidade, às Normas Internacionais de Contabilidade. Conforme Sauerbronn e Silva (2017, p. 55) “O Brasil vive um processo de mudança, com as alterações da estrutura conceitual e normativa da contabilidade do setor público, em busca da convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional”.

Dentro dessa perspectiva, em 2007 foi criada a Lei n.º 11638/07 que realizou modificações na Lei n.º 6404/76. Mudanças que podem ser consideradas substanciais para a contabilidade, e ainda disciplinaram que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ficasse encarregada de baixar as normas complementares para se chegar ao cumprimento de tais objetivos (ÁVILA; BACHTOLD; VIEIRA, 2011).

O CPC e a CVM vêm procurando resolver, esclarecer, emitindo conjuntamente diversos pronunciamentos que objetivam esclarecer de que forma se pode tratar os assuntos mais complexos, oriundos da legislação aplicada ao setor público.

No ano de 2009 foi editada a Medida Provisória 449, transformada na Lei n.º 1.94/09 que editou mais alterações nas Leis n.º 6404/76 e n.º 11638/08.

No tocante à Contabilidade Pública, o marco inicial é a Lei n.º 4320/64 que determinou as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. “Em normas a Contabilidade Pública ficou ‘meio esquecida’ por muitos anos” (ÁVILA; BACHTOLD; VIEIRA, 2011, p. 23).

Segundo Ávila, Bächtold e Vieira (2011) o patrimônio é o objeto de qualquer ramo da contabilidade. Sendo assim, pode-se dizer que o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público (bens, direitos e obrigações). Ainda segundo os mesmos autores, no que se refere a administração pública, existe a obrigatoriedade legal de planejar e controlar as receitas e despesas públicas.

Nota-se que a Contabilidade Pública tem por objetivo registrar a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecida no Orçamento Público aprovado para o exercício; escriturar a execução orçamentária da receita e da despesa, fazer a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controlar as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revelar as variações patrimoniais e mostrar o valor do patrimônio. O que possibilita verificar que, na contabilidade pública, devido às peculiaridades além do patrimônio, o seu objetivo é o orçamento e sua execução (previsão e arrecadação da receita e a fixação da despesa) (ASSUMPÇÃO, 2011).

De acordo com a NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, o objetivo da Contabilidade Pública é fornecer informações aos usuários sobre os resultados alcançados para o processo de tomada de decisão, prestação de contas e instrumento de controle social. Tem por objeto de estudo o patrimônio público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012). Sendo o seu controle exercido externamente pelo Tribunal de Contas e internamente pelo poder Legislativo, Executivo e Judiciário (NOVA; BUTZKE, 2016).

Contudo, fica reservado às entidades do setor público, apresentarem os relatórios financeiros para responder às necessidades de informações dos usuários, destinatários de serviços e provedores de recursos. Isso requer que seja realizada a devida prestação de contas à sociedade. No contexto mundial, a contabilidade aplicada ao setor público de vários países vem aderindo ao processo de internacionalização das normas (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2014).

E ainda com base em Campos (2011) entende-se que a contabilidade aplicada ao setor público procura disponibilizar, para seus usuários, informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades governamentais, ou a elas atreladas, auxiliando, assim, no controle social. Cujo objetivo visa a demonstração do patrimônio público que é o seu objeto.

2.2 ORÇAMENTO E INSTRUMENTOS DE GESTÃO E PLANEJAMENTO

No setor público, o orçamento público constitui uma ferramenta relevante para planejamento e gestão, pois por meio desse instrumento é que se definem os valores financeiros que serão arrecadados e utilizados para a realização dos gastos, ou seja, as despesas e receitas serão acordadas para alcançar os objetivos pretendidos pela organização.

Segundo Bartosiak (2010) a Contabilidade Pública tem a função de registrar a receita prevista e as despesas fixadas, situada no orçamento público autorizado para o exercício social, contabiliza a execução orçamentária, faz a comparação entre o orçado e o realizado, mostra as alterações ocorridas no patrimônio demonstrando o valor de cada item patrimonial e controla as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações.

Verifica-se que a contabilidade pública emprega muito de sua atenção no registro do orçamento autorizado e, subsequentemente, no acompanhamento da efetivação orçamentária, o que admite então que o orçamento é também um objeto de estudo da Contabilidade Pública.

O orçamento programa pode ser entendido como sendo um instrumento de ação governamental, onde se apresentam objetivos e fixam-se metas a serem alcançadas, dando ênfase aos fins por meio das ações programadas que permitem o acompanhamento físico-financeiro, além da avaliação dos resultados alcançados e o gerenciamento dos objetivos propostos. Ainda se observa no orçamento programa que as áreas de atuação do governo aprontam em que área a despesa será realizada; já as ações orçamentárias produzidas pelas atividades, projetos e operações especiais, orientam para onde os recursos serão destinados (ROSA, 2011).

Nota-se que mediante o orçamento o governo realiza sua política, viabilizando ações governamentais de maneira que no desenvolver do processo administrativo permite ao orçamento cumprir seu papel social.

O orçamento é público pelo seu próprio conteúdo, porque trata de como os órgãos públicos conduzirão a receita arrecadada da população, é preparado e aprovado num espaço público (Câmara de Vereadores), sendo debatido e emendado por vereadores, em sessões plenárias direcionadas ao público e, para ter efeito legal e vigorar, é necessário ser publicado para ciência de todos (ROCHA, 2002).

A sociedade é parte envolvida no processo orçamentário, porque é um dever do cidadão buscar a participação por meio do acompanhamento das decisões relacionadas ao uso do erário, contribuindo para a redução das desigualdades sociais mediante a correta aplicação dos recursos. O orçamento é um instrumento político, que sendo bem utilizado pode propiciar uma melhoria significativa da qualidade de vida das pessoas (HADDAD; MOTA, 2010).

O orçamento público é conhecido como um instrumento que autoriza a entrada de recursos financeiros (receitas) e a concretização dos gastos (despesas) que se efetiva com o seu desembolso. Na área pública o orçamento é útil para o funcionamento do aparelho administrativo, pois sem nada pode ser realizado. De acordo com Haddad e Mota (2010, p. 16), “o orçamento público é um documento que dá autorização para se receber e para se gastar recursos financeiros”, devendo “estar vinculado às atividades de planejamento”.

O gestor dispõe para isso de instrumentos que o auxiliam no seu planejamento, a saber: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes e Bases, a Lei Orçamentária e, no que diz respeito à saúde, o Plano de Saúde e a Programação Anual em Saúde. Para avaliar a aplicação destes, existem os relatórios trimestrais e o relatório anual de gestão, que possibilita uma avaliação das ações de saúde, dos indicadores e da aplicação dos recursos financeiros (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2019).

O Plano Plurianual constitui-se num instrumento a ser elaborado com a participação social, visto que, este é, como afirma Giacomoni (2010) uma síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, transformando-se numa espécie de luz que guiará a elaboração dos demais planos e programas de governo, entre eles destacando-se o orçamento público anual.

A Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) deve ser elaborada em concordância com o PPA. O projeto da LDO é enviado ao legislativo anualmente, para aprovação, devendo esta estabelecer metas, prioridades, metas fiscais que servirão para direcionar a elaboração da proposta de lei orçamentária, cujo projeto também precisa ser enviado ao legislativo para aprovação (GIACOMONI, 2010).

Dessa forma, entende-se que o orçamento público precisa ser elaborado com referência nas diretrizes estabelecidas na LDO e consiste num instrumento de relevância para a gestão pública, pois nesse deve constar o equilíbrio entre as despesas públicas e a arrecadação prevista, assim:

O orçamento público é, portanto, um instrumento de planejamento governamental, em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas, reunindo todas as receitas arrecadadas e a programação do que de fato vai ser feito com esses recursos (FABRIZIO; TURQUETO, 2013, p. 34).

Nesse contexto, entende-se que os três instrumentos de planejamento acima mencionados, respaldam o gestor na gestão dos gastos públicos e proporcionam a realização do controle interno dos gastos públicos, através destes instrumentos legais. Verifica-se ainda, que permitem que o controle externo atue de forma satisfatória, já que norteiam todo o processo da gestão dos recursos públicos municipais e podem ser mensurados e medidos através da verificação dos resultados obtidos.

O Plano Municipal de Saúde- PMS e suas Programações Anuais- PA, são instrumentos de planejamento e gestão do SUS previstos na Constituição Federal de 1988, Lei n.º 8080/1990, decreto n.º 7508/2011, LC n.º 141/2012, e Portaria n.º 2135/2013. (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013).

Entende-se que esses instrumentos constituem um processo contínuo e interligado de planejamento, em concordância com os instrumentos de planejamento e de orçamento do governo - o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), estando, dessa forma, em relação direta com o orçamento disponível para a função saúde.

Conforme o parágrafo primeiro, art. terceiro da Portaria n.º. 2135, o Plano de Saúde é:

[..] instrumento central de planejamento para definição e implementação de todas as iniciativas no âmbito da saúde de cada esfera de gestão do SUS para o período de quatro anos, explicita os compromissos do governo para o setor saúde e reflete, a partir da análise situacional, as necessidades de saúde da população e as peculiaridades próprias de cada esfera (art. 3º). [...] configura-se, como base para a execução, o acompanhamento, a avaliação da gestão do sistema de saúde e contempla todas as áreas da atenção à saúde, de modo a garantir a integralidade dessa atenção (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013).

Conforme, a citada portaria, entende-se que o Plano de saúde configura-se como um instrumento que dá suporte ao gestor para organizar as ações e serviços de saúde, assim como servirá para nortear suas programações, além de subsidiar o próprio gestor na elaboração do Relatório Anual de Gestão (RAG), que era disponibilizado, até o ano de 2017, por meio eletrônico no Sistema de Apoio ao Relatório de Gestão no SARGSUS e, a partir de 2018, em um novo sistema denominada, Estratégia de Saúde Digital (e-Saúde) para o Brasil: digiSUS. (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2017).

A Programação Anual de Saúde (PAS) é o instrumento que detalha para o respectivo ano as ações e os serviços, as metas, os indicadores e os recursos para a operacionalização do Plano Municipal naquele ano específico. É elaborada no mesmo momento da elaboração do Plano Municipal de Saúde, que gerará uma programação para cada ano. A cada ano a PAS deverá ser atualizada e subsidiar a LDO do respectivo ano.

Entende-se que esta deve ser apreciada pelo Conselho Municipal de Saúde antes do envio da Lei de diretrizes Orçamentárias (LDO), para a Câmara Municipal, atendendo aos dispositivos da LC n.º 141/2012. A data de apreciação da LDO, pela Câmara Municipal, é definida pela Lei Orgânica do Município (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2017). Percebe-se que a PAS tem vigência anual coincidente com o calendário e o orçamento municipal, e constitui-se num verdadeiro manual para o gestor acompanhar a execução dos serviços e ações de saúde, além de permitir o controle social, acompanhar e fiscalizar essa execução.

O Relatório Anual de Gestão (RAG) constitui-se num instrumento que apresenta os resultados alcançados com a execução da Programação Anual de Saúde (PAS), de acordo com o conjunto de metas, ações e indicadores desta, orientando os eventuais ajustes no Plano de Saúde (PS) correspondente (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2017).

Além disso, é norteador das ações de Auditoria e de controle, constituindo-se no instrumento de comprovação da aplicação dos recursos repassados do Fundo Nacional de Saúde para os Fundos de Saúde dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, utilizando-se como uma ferramenta do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS) (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2017).

Sendo assim, pode-se entender que o relatório anual de gestão além de ser um instrumento de avaliação e acompanhamento para o gestor, também serve de parâmetro para que os órgãos de transparência e controle possam avaliar e acompanhar a execução dos recursos com serviços e ações em saúde.

O Relatório Anual de Gestão deverá ser elaborado na ferramenta eletrônica Estratégia de Saúde Digital (e-Saúde) para o Brasil: digiSUS, definido na Portaria de Consolidação nº. 1/2017/GM/MS, cuja alimentação deve ser quadrimestral e anual. Antes a ferramenta de apoio era o Sistema de Apoio ao Relatório Anual de Gestão (SARGSUS), cuja alimentação era anual, regular e obrigatória, conforme definido na Portaria nº GM/MS 575/2012 (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2017).

Percebe-se que os Sistemas acima mencionados são ferramentas eletrônicas que têm o objetivo de apoiar Municípios, Estados e a União, na construção dos seus Relatórios Anuais de Gestão. Servindo-se ainda como ferramenta de suporte para o controle social.

3 METODOLOGIA

O presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa do tipo descritiva, isto é, desenvolvida com o intuito de expor as características de um determinado fenômeno ou população. Este tipo de pesquisa contribui para a compreensão do assunto abordado, uma vez que se dá, principalmente, através do uso de observação sistemática e utilização de entrevistas (DIEHL; TATIM, 2004).

Quanto ao procedimento de pesquisa utilizado, este foi do tipo qualitativo que na concepção de Creswell (2010, p. 206) “são procedimentos que se baseiam em dados de texto e imagem, têm passos singulares na análise dos dados e se valem de diferentes estratégias de investigação”. Dentre as técnicas de coleta utilizadas no método qualitativo, este estudo fez uso da entrevista, que é compreendida como uma técnica utilizada para trabalhos de campo que visam coletar opiniões, valores e modos (BONI; QUARESMA, 2005).

Para a concretização da coleta de dados, realizou-se uma seleção intencional dos pesquisados, para auxiliar o pesquisador a compreender o problema de pesquisa (CRESWELL, 2010) e realizou-se a entrevista do tipo Face a Face (CRESWELL, 2010). Já o roteiro utilizado para a execução da entrevista foi do tipo semiestruturado, que “combina perguntas abertas e fechadas, onde o informante tem a possibilidade de discorrer sobre o tema proposto. O pesquisador deve seguir um conjunto de questões previamente definidas” (BONI; QUARESMA, 2005, p. 75)

Portanto, a coleta dos dados estendeu-se entre os meses de outubro e novembro de 2019 e o campo de atuação foi no município de Governador Dix-Sept Rosado, interior do Rio Grande do Norte, tendo como objeto de delimitação do estudo, a gestão pública em Saúde do referido município.

Desta forma foram entrevistados o profissional de contabilidade que presta informação contábeis para a Secretaria de Saúde, que é responsável pela gestão da pasta em análise. As entrevistas tiveram duração média de 45 minutos e versaram sobre: perfil dos respondentes, utilização da contabilidade pela Secretaria, avaliação do nível de interação entre Secretaria e contabilidade e avaliação do nível de conhecimento de informações contábil, financeira e de custos. O roteiro semiestruturado que orientou a realização da coleta de dados tomou por base os estudos de (SEDIYAMA; AQUINO; LOPES, 2017; ROCHA; DE ALMEIDA, 2016; SILVA, 2015).

Para fins de análise das entrevistas executadas, realizou-se a transcrição dos áudios obtidos e discutiram-se os elementos identificados, prezando pelo poder de comparação das informações relatadas pelo profissional da contabilidade e pela Secretaria de Saúde do município como forma de alcance do objetivo proposto no estudo. A estrutura de análise dividiu-se em: perfil dos Entrevistados, Utilização da Contabilidade pela Secretaria: informações contábeis, financeiras e instrumentos de planejamento e gestão, bem como o Nível de Conhecimento e Interação entre a Secretaria e a Contabilidade.

4 ANÁLISE ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Nesta seção são relatados os resultados extraídos das entrevistas realizadas na pesquisa, abordando a explanação do profissional da contabilidade e da Secretaria de Saúde, para compreender como se dá o processo de contribuição da contabilidade na gestão da Secretaria de Saúde do município investigado.

4.1 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Para atingir o objetivo a que se propôs no presente estudo, foi realizada uma entrevista com a gestora da saúde e com o técnico em contabilidade responsável, de forma terceirizada pela Contabilidade da Prefeitura de Governador Dix-Sept Rosado.

A secretária possui 1 ano e 8 meses de experiência nesta função, tendo 11 anos de atuação na área da saúde. A Secretaria liderada possui 17 funcionários, 7 Unidades Básicas de Saúde e a contabilidade é realizada na Secretaria de Finanças com o auxílio do profissional da contabilidade terceirizado.

Este profissional da contabilidade tem a formação de técnico em contabilidade e dentro da Secretaria de Finanças tem a função de Auxiliar Contábil, possuindo 12 anos de experiência, estes exercidos dentro da Prefeitura de Governador Dix-Sept Rosado, prestando serviço de forma terceirizada.

Ao longo da apresentação dos resultados, são expostas às considerações da Secretária de Saúde e do profissional da contabilidade de forma a compreender como a contabilidade auxilia a referida Secretaria nas duas percepções, tanto por parte do fornecedor de informações quanto da receptora (de informações).

4.2 UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE PELA SECRETARIA: INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

De acordo com o objetivo da pesquisa, questionou-se a entrevistada inicialmente sobre as informações contábil e financeira mais acessada e como elas são utilizadas na aludida Secretaria. Verificou-se que as informações mais acessadas pela gestora são: orçamento e os informes sobre os repasses de recursos, e que estes são utilizados no planejamento, desde o Plano Municipal de Saúde (PMS), passando pela Programação Anual em Saúde (PAS), e ainda servem de base na elaboração dos relatórios de gestão quadrimestrais e para o Relatório Anual de Gestão (RAG).

O Profissional da Contabilidade confirma o que diz a secretária no tocante às informações recebidas da Secretaria de Finanças, pois este afirma que são as informações referentes ao orçamento que são repassadas para a Secretaria, contudo ele apresenta de forma mais específica. “As informações contábeis financeira são disponibilizadas via balancetes, despesas orçamentárias, receita orçamentária, despesas e receita realizadas (Profissional da Contabilidade)”.

Outro fato apresentado pela Secretária de Saúde foi o de que as informações contidas no orçamento e nos repasses servem também para o gerenciamento tanto das compras quanto dos pagamentos que são realizados pela referida Secretaria.

Nota-se que a Secretária de Saúde tem uma familiaridade com as informações referentes ao orçamento e aos repasses dos recursos oriundos do Ministério da Saúde (MS). Contudo, percebe-se que a mesma se utiliza dessas informações para o planejamento e gerenciamento das compras e pagamentos dos servidores. Confirmando o que os autores Fabrizio e Turquetto (2013) dizem, quando mencionam que o orçamento público é um instrumento não só de planejamento, mas também serve para constatar as despesas da gestão pública, de forma que possa haver um equilíbrio entre o programado e o arrecadado, e de que forma serão utilizados esses recursos.

Verificou-se que, além de utilizar as informações do orçamento e repasse de recursos para o planejamento e gerenciamento, a Secretária de Saúde utiliza-se dessas informações para prestar contas, através dos relatórios de gestão – RAG, dando transparência a sua gestão, corroborando com Santos e Reis (2006) quando afirmam que a Contabilidade Pública colabora com a transparência da aplicação dos recursos por parte do setor público. A Secretária utiliza os instrumentos de gestão impostos pelo Ministério da Saúde, como o Relatório Anual de Gestão, um instrumento não só de avaliação e acompanhamento para o gestor, mas serve também como instrumento para que os órgãos de transparência e controle possam avaliar e acompanhar a execução dos recursos com serviços e ações em saúde, no âmbito da Secretaria Municipal de Saúde (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2017).

Segundo a Secretária de Saúde, as informações contábil/financeiro/custos são repassadas pela Secretaria de Finanças, fato confirmado pelo Profissional da Contabilidade que diz ser o ‘Setor Contábil e Financeiro da Secretaria de Finanças’, o responsável pelo repasse dessas informações para a Secretaria de Saúde. Contudo, a Secretária de Saúde ainda cita outros setores como transmissores de informações: setor de Licitação, Conselho de Secretarias Municipais de Saúde do RN (COSEMSRN), Fundo Nacional de Saúde e os Bancos através dos extratos das contas do Fundo Municipal de Saúde.

A Secretária de Saúde afirma que o setor contábil do Fundo Municipal de Saúde encontra-se dentro da Secretaria de Finanças, abrangendo informações a respeito de orçamento, empenho, arrecadação, entre outras demandas. Sendo assim, pode-se perceber que existe uma influência da contabilidade, no planejamento e nas tomadas de decisões da secretária de Saúde, reforçando o que diz o Conselho Federal de Contabilidade (2012), nas suas NBC T 16 e NBC T 16.1, a respeito do papel fundamental da Contabilidade Pública no fornecimento de informações acerca de resultados que norteiam, entre outros fatores, a tomada decisão.

A entrevistada reconhece a relevância da contabilidade, indo de acordo com o que Silva (2015) relata, isto é, que a contabilidade pública tem o objetivo de fornecer ao gestor, informações atualizadas e exatas que possibilita a este tomar suas decisões, tem em vista, além da conservação e preservação do patrimônio público (objeto da mesma), possibilitar ao gestor cumprir com a legislação vigente, dar transparência à coisa pública e ainda proporcionar demonstrativos que representam a situação econômico-financeira da entidade em um determinado momento.

Sobre a compreensão da informação contábil/financeiro/custos, a Secretária de Saúde afirma que os responsáveis pela contabilidade prestam treinamentos e capacitações como mecanismo de auxílio à compreensão da informação. Segundo ela, as informações passadas em treinamentos e capacitação são repassadas para os gestores de cada pasta.

Foi possível verificar ainda, que o setor contábil e a secretaria andam em conjunto. O setor contábil, além de repassar as informações, procura tirar as dúvidas, conversa a respeito do orçamento e repassa os conteúdos estudados e discutidos nos treinamentos que o setor contábil tenha participado.

Nessa perspectiva, condiz com o mesmo sentido abordado por Haddad e Mota (2010), quando repassa que o orçamento é um instrumento que possibilita o gestor ver e tê-lo como um instrumento político, cuja utilização adequada pode propiciar uma qualidade das pessoas. Ainda se acrescenta, nessa perspectiva, que a contabilidade pública pode ser entendida, não sendo apenas instrumento para cumprir com normas legais, mas proporcionar também caminhos para a construção de um planejamento mais próximo da realidade, tendo os dados contábeis como base (SANTOS; REIS, 2006).

4.3 UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE PELA SECRETARIA: INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO E GESTÃO

No tocante a elaboração e encaminhamento do PPA, LDO e LOA que são de iniciativa do Poder Executivo, questionada sobre a participação da Secretaria de Saúde na elaboração desses instrumentos e como ocorre esta participação, a Secretária de Saúde, informou que “existe sim, a participação da Secretaria de Saúde, e que essa participação se dá através de reuniões. A elaboração desses instrumentos ocorre em conjunto, em parceria com as diversas Secretarias e com a Secretaria de Planejamento” (Secretária de Saúde).

Corroborando com o que disse a Secretária de Saúde, o Profissional da Contabilidade informou que a Secretaria de Saúde participa efetivamente das discussões e elaboração dos instrumentos de planejamento PPA, LDO e LOA. Ele é categórico em afirmar que “sim, a contabilidade participa efetivamente da elaboração, execução e a disponibilidade do PPA, LDO, e LOA do Executivo, através de reuniões com secretários e prefeito” (Profissional da Contabilidade).

O que confirma a informação repassada pela Secretária de Saúde, quando diz que a Secretaria de Saúde participa das elaborações desses instrumentos, ou seja, segundo o Profissional da Contabilidade as reuniões realizadas com cada secretaria são “para discutir a elaboração dos mesmos (PPA, LDO e LOA), o que vai ser executado pelo município e cada secretário, a exemplo da de saúde que diz o que vai ser executado pela saúde” (Profissional da Contabilidade).

Sobre as metas fiscais, riscos fiscais e as prioridades da administração, incluídas na LDO, se geralmente conseguem ser alcançadas ou realizadas sem que sejam necessárias alterações na LOA, a Secretária de Saúde informou que sim, o que foi confirmado ainda pelo profissional da contabilidade. “Sim, algumas metas sim, conseguem ser realizadas, executadas, alcançadas. Depende muito do ano e da execução do orçamento, mas com certeza todas as metas conseguem ser executadas e realizadas pelo município” (Profissional da Contabilidade).

A relevância da elaboração dos instrumentos de planejamento em conjunto, como afirma a Secretária de Saúde e o Profissional da Contabilidade, é confirmada por Giacomoni (2010) que diz que a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) deve ser elaborada em concordância com o PPA, devendo esta estabelecer metas, prioridades, metas fiscais que servirão para direcionar a elaboração da proposta de Lei Orçamentária Anual (LOA).

Quando questionada a respeito das informações da contabilidade se são utilizadas para fins gerenciais e de que forma se dá o processo, a gestora da pasta da Secretaria de Saúde respondeu que sim, as utiliza para fins gerenciais, contudo, na forma como se dá o processo, a entrevistada respondeu dizendo que “as informações são passadas para mim, quando eu não tenho o entendimento completo, sempre a parte contábil e os contadores, eles me orientam no que for necessário, para o meu entendimento” (Secretária de Saúde). Tal retorno não se deu de forma compreensiva por parte do entrevistador, deixando a fala incompreensível.

Contudo, fica mais compreendido por meio da fala do Profissional da Contabilidade, que foi categórico em informar que:

As informações contábeis são disponibilizadas pela contabilidade para o setor da saúde, em forma de relatórios, também de programas específicos da saúde, tipo o SIOPS, que apresenta os demonstrativos com os dados da saúde, como os gastos realizados, os percentuais aplicados, esses são as informações disponibilizadas para fins gerenciais de uma secretaria de saúde (Profissional da Contabilidade).

Compreende-se que tanto a Secretária de Saúde quanto o Profissional da Contabilidade demonstram que as informações contábeis são utilizadas para fins gerenciais. O que pode ser confirmado no estudo feito por Silva (2015) que aponta para as informações contábeis, como suporte para os gestores para as tomadas de decisões.

Quando indagada se a Secretaria de Saúde participa ativamente do controle relacionado ao cumprimento do percentual mínimo de recursos próprios a serem aplicados com despesas em ações e serviços de saúde, respondeu que:

Sim, sempre é observada a arrecadação das receitas próprias do município e o percentual que é utilizado na saúde, bimestralmente, através do preenchimento do SIOPs e dos relatórios enviados ao Tribunal de Contas do Estado (TCE), havendo sempre um cuidado nessa parte (Secretária de Saúde).

Já o Profissional da Contabilidade é mais técnico, e diz que esse tipo de acompanhamento é feito via sistema contábil, onde a contabilidade realiza a prestação de contas do mês, utiliza-se dos dados para verificar o percentual.

“É acompanhado mensal, depende do gestor da saúde e o período que ele quer acompanhar esses percentuais” (Profissional da Contabilidade). Ainda menciona a existência de uma ferramenta online, via portal do SUS, que é disponibilizado pelo SIOPs bimestralmente.

Nessa perspectiva, entende-se que a gestão em saúde procura pôr em prática o que diz a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que determina que os poderes públicos têm a responsabilidade do controle, planejamento e gestão dos recursos públicos (BRASIL, 1988). Além disso, demonstra que existe uma preocupação com a transparência e o controle dos gastos públicos em saúde, cumprindo com o que determina a Lei Complementar nº 101/2000, que obriga os gestores a realizarem o planejamento, a execução e o controle dos gastos públicos (BRASIL, 2000), que conforme Moreira (2015, p. 547) “esta Lei é um manual para a Administração Pública, contendo regras que as esferas de governo deverão seguir no que diz respeito ao equilíbrio das contas públicas e a transparência, dentre outras”.

4.4 NÍVEL DE CONHECIMENTO E INTERAÇÃO ENTRE A SECRETARIA E A CONTABILIDADE

A Secretária ainda foi questionada a respeito do seu conhecimento sobre alguns instrumentos da contabilidade e controle da Secretaria, conforme apresentado no Quadro 1, sendo avaliado por meio da escala *likert* de cinco pontos:

Quadro 1 – Avaliação do nível de conhecimento das informações contábil, financeira e de custos

1	2	3	4			5	
Conhecimento muito insatisfatório	Conhecimento insatisfatório	Conhecimento indiferente (Não tem conhecimento)	Conhecimento satisfatório			Conhecimento muito satisfatório	
Questões			1	2	3	4	5
Conhecimento e acompanhamento do saldo em caixa.						X	
Conhecimento da dotação orçamentária.							X
Acompanhamento do consumo das despesas mensais.							X
Conhecimento do percentual de recursos repassados por cada esfera no orçamento global.							X
Controle do número de atendimentos realizados em cada tipo de serviço prestado.						X	
Controle da quantidade de exames solicitados por cada profissional.						X	
Controle do custo de cada unidade de saúde.						X	
Controle do custo de cada atendimento médico.						X	
Conhecimento acerca do relatório resumido de execução orçamentária.						X	
Conhecimento do controle dos empenhos efetuados						X	

Fonte: elaboração própria (2019)

Compreende-se que a partir desse levantamento de questões fechadas (Quadro 1), é possível concluir que a Secretária de Saúde possui um conhecimento satisfatório e muito satisfatório, o seu conhecimento está mais forte no tocante à dotação orçamentária, ao acompanhamento das despesas mensais do percentual de recursos repassados por cada esfera no orçamento global.

O que se permite observar que a mesma possui potencial conhecimento que favorece a utilização desses meios no gerenciamento diário de suas atividades, enquanto gestora da saúde. Embora ela mostre ter domínio de conhecimentos técnicos contábeis, ela não possui formação na área, sua formação é técnica em enfermagem. Tais conhecimentos devem ser provenientes do contato com as discussões e treinamentos feitos pela contabilidade municipal com os gestores de cada pasta, neste caso a Secretaria de Saúde.

Já em relação ao Profissional da Contabilidade, foi verificado o nível de interação entre a contabilidade e a Secretaria de Saúde, com o objetivo de verificar as responsabilidades das informações mencionadas no Quadro 1. Portanto, o Quadro 2 avalia o grau de responsabilidade sobre algumas atividades, de acordo como a escala likert abaixo:

Quadro 2 – relação dos responsáveis pelas atividades

1 Realizado exclusivamente pela contabilidade.	2 Realizado pela secretaria e pela contabilidade	3 Realizado exclusivamente pela secretaria		
		1	2	3
Questões				
Acompanhamento do saldo em caixa.			X	
Dotação orçamentária.		X		
Acompanhamento do consumo das despesas mensais.		X		
Acompanhamento do percentual de recursos repassados por cada esfera no orçamento global.			X	
Controle do número de atendimentos realizados em cada tipo de serviço prestado.				X
Controle da quantidade de exames solicitados por cada profissional.				X
Controle do custo de cada unidade de saúde.				X
Controle do custo de cada atendimento médico.				X
Desenvolvimento do relatório resumido de execução orçamentária.		X		
Controle dos empenhos efetuados.		X		

Fonte: elaboração própria (2019)

No Quadro 2, pode ser destacado que apesar das informações como: dotação orçamentária, acompanhamento do consumo das despesas, relatório de execução orçamentária e controle de os empenhos serem de natureza específica da contabilidade, a secretária demonstra no Quadro 1 ter um conhecimento satisfatório destes elementos. Por meio deste nível de conhecimento da Secretária, é possível constatar a interação entre a Secretaria e a contabilidade responsável, bem como os elementos da contabilidade para a Secretaria.

As informações relativas ao controle de unidades de saúde, como: número de atendimentos, exames solicitados, custo das unidades e custo do atendimento são de responsabilidade única da Secretaria de Saúde, demonstrando assim que a contabilidade está associada à Secretaria, em especial aos aspectos técnicos da contabilidade que perpassam por legislação e que os aspectos de controle de custos do setor é de inteira responsabilidade da Secretaria.

Confirmando, o que a Secretária de Saúde disse na entrevista, o Profissional da Contabilidade confirmou que o acompanhamento do saldo de caixa e o percentual de recursos repassados por cada esfera, no orçamento global, também é acompanhado pela Secretaria.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa consegue responder a sua problemática e conseqüentemente alcançar o seu objetivo proposto. Portanto, constata-se que a contabilidade é capaz de contribuir com a gestão dos recursos da saúde do município de Governador Dix-Sept Rosado.

Esta contribuição se dá de diversas formas, mas se concentra principalmente nos aspectos legais exigidos em legislação. As informações mais acesadas por parte da Secretaria são as relacionadas ao orçamento e aos informes sobre os repasses de recursos, que, além de auxiliar na elaboração dos relatórios obrigatórios, estas informações são capazes de auxiliar no gerenciamento tanto das compras quanto dos pagamentos que são realizados pela Secretaria de Saúde, bem como pode propor transparência no setor, por meio do Relatório Anual de Gestão (RAG).

Contudo, a contabilidade não é o único setor que expede informações de cunho financeiro para a Secretaria. Existem outros setores que também contribuem para o bom desempenho da pasta. Apesar da existência de outros setores, verifica-se que a contabilidade é capaz de capacitar a Secretaria para compreensão da informação repassada, ponto que dá destaque à atuação da contabilidade junto à Saúde de Governador Dix-Sept Rosado.

Outro destaque da relevância da contabilidade está na atuação da definição orçamentária, constatando-se que, tanto a Secretaria é ativa na definição financeira da sua agenda de trabalho com o profissional contábil, como com as demais pastas da prefeitura. Assim como a atuação da Secretaria no controle do cumprimento do percentual mínimo de recursos próprios a serem aplicados com despesas na saúde.

Por fim, há uma leitura de que, além da Secretaria ter a contabilidade como um elemento contributivo de sua gestão, a secretária de Saúde possui satisfatório conhecimento sobre as práticas de contabilidade adotadas na sua gestão, o que fortalece a utilização da informação contábil.

Portanto, como contribuição para pesquisas futuras, sugere-se o estudo dos demais setores que contribuem com a Secretaria de saúde, e podem auxiliar na gestão dos recursos da pasta com a proposta de uma compreensão do bom funcionamento desta tão significativa Secretaria para os municípios. Assim como desenvolver pesquisas em outros municípios para que seja capaz a realização de comparações das práticas adotadas.

Como limitação desta pesquisa, está o fato da não generalização dos seus resultados, por se tratar de um estudo de natureza qualitativa e que investigou apenas um município. Tais resultados refletem a realidade única do lócus de investigação, o Município de Governador Dix-Sept Rosado.

REFERÊNCIAS

ASSUMPTÃO, M. J. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Curitiba: Ibplex, 2011.

ÁVILA, C. A.; BACHTOLD, C.; VIEIRA, S. J. **Noções de Contabilidade Pública**. Rede E-Tec Brasil, 2011.

BARTOSIAK, N. **Estudo comparativo de balanços públicos do Município de São Paulo e dos municípios da região do Grande ABC entre os anos de 2007 e 2008**. 2010. Monografia (Ciências Contábeis). Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

BONI, V.; QUARESMA, S. J. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. **Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC**, v. 2, n. 1, p. 68-80, 2005.

BRASIL. **Lei nº 4320, de 17 de março de 1964**. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle de dos Orçamentos e Balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal**. 4. reimp., Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2005.

CAMPOS, G. G. S. **Contabilidade Pública**: um estudo sobre as demonstrações contábeis da escola de administração do Exército. *Revista Interdisciplinar de Ciências Aplicadas à Atividade Militar*, n. 1, p. 24 –35, 2011.

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, 2012.

CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 3 ed., Porto Alegre: Artmed, 2010.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FABRIZIO, C. M.; TURQUETTO, C. **A Participação da Sociedade na Elaboração do Orçamento Público Municipal**. *Revista de Administração*, v. 11, n. 20, p. 29-48, dez. 2013.

FAVRETO, E. K.; ALVES, F. S.; SILVA, J. C.S.; MELO, M. T. **Contabilidade aplicada ao setor público: uma análise da prestação de contas como instrumento de autoavaliação institucional**. *Revista Eletrônica Ambiente, Gestão e Desenvolvimento*, v. 9, n. 2, 2016.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15ª edição ampliada, revista e atualizada, São Paulo: Editora Atlas, 2010.

HADDAD, R. C.; MOTA, F. G. L. **Contabilidade pública**. CAPES: UAB, 2010.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York: International Federation of Accountants (IFAC), v. 1, 2014.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York: International Federation of Accountants (IFAC), v. 2, 2014.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Portaria nº 2.135 de 25 de setembro de 2013, Diretrizes para processo de planejamento no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS)**. Disponível em: http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2013/prt2135_25_09_2013.html . Acesso em: 24 out. 2019.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Portaria de Consolidação nº. 1, de 28 de setembro de 2017**. Disponível em: https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2017/prc0001_03_10_2017.html. Acesso em: 24 out. 2019.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Relatório Anual de Gestão 2018**. Brasília, 2019. Disponível em: http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/relatorio_anual_gestao_rag_2018.pdf. Acesso em: 20 de out. 2019.

MOREIRA, D. F. G. **Transparência na administração pública à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal**. *Percursos Acadêmicos*, p. 547-551, 2015.

NOVA, T. V.; BUTZKE, L. Condicionamentos políticos do desenvolvimento regional em Santa Catarina: o caso do orçamento regionalizado da Secretaria de Desenvolvimento Regional de Brusque no período de 2008 a 2015. **Revista NECAT-Re-**

vista do Núcleo de Estudos de Economia Catarinense, v. 5, n. 10, p. 58-74, 2016.
ROCHA, J. C. **Orçamento Público**. 2002. Disponível em: http://www.dhnet.org.br/dados/cursos/aatr2/a_pdf/04_aatr_pp_orcamento.pdf. Acesso em: 04 nov. 2019.

ROCHA, C. A.; DE ALMEIDA, E. R. **Utilização das Informações de Custos na Gestão da Saúde Pública: Um Estudo na Secretaria Municipal de Saúde do Município de Rio Paranaíba-MG**. RAGC, v. 4, n. 9, 2016.

ROSA, M. B. **Contabilidade aplicada ao setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, A. R.; REIS, J. A. G. **A importância da contabilidade pública**. In: IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação—Universidade do Vale do Paraíba. São José dos Campos. Disponível em: <http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-61.PDF>. Acesso em: 02 nov. 2019.

SAUERBRONN, F. F.; SILVA, G. E. Um Breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo ‘novo’ na Nova Contabilidade Pública. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 4, n. 1, p. 53-68, 2017.

SILVA, J. M. **A influência da contabilidade aplicada ao setor público no controle dos gastos públicos: um estudo de caso no município de Serra Negra do Norte/RN**. Monografia (Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Caicó – RN, 2015.

SEDIYAMA, G. A. S.; DE AQUINO, A. C. B.; LOPES, G. B. A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 28, n. 2, p. 78-100, 2017.

CAPÍTULO 9

CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTROLADORIA: REVISÃO SISTEMÁTICA, LACUNAS E TENDÊNCIAS

Pâmela Priscila Saldanha Martins

Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria - UERN

Wênyka Preston Leite Batista da Costa

Mestre em Administração – UNP

Professora do Curso de Ciências Contábeis da UERN.

Jandeson Dantas da Silva

Mestre em Controladoria UFC

Professor do Curso de Ciências Contábeis da UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutor em Geografia - UFPE

Professor do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Rafael Ramon Fonseca Rodrigues

Mestre em Administração – UNP

Professor do Curso de Ciências Contábeis - UERN

RESUMO

O estudo tem como objetivo mapear a produção internacional sobre a Contabilidade Gerencial e Controladoria, através da revisão sistêmica, identificação de lacunas e tendências de pesquisas. Em relação aos aspectos metodológicos, realizou-se uma pesquisa bibliométrica na base de dados do *Scopus*, entre os anos de 1999 e

2019. A pesquisa identificou lacunas para futuras investigações, envolvendo temas como a necessidade de novos métodos de controle gerencial, práticos e efetivamente aplicados ao cotidiano, à visão do papel do profissional contábil e controlar na atualidade e a abordagem contingencial sob o aspecto dos métodos da controladoria. As tendências de pesquisa direcionam para temas envolvendo a gestão estratégica e a contabilidade no papel da tomada de decisões, o desempenho financeiro nas questões de controle, e sistemas de controles e métodos gerenciais.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Controladoria. Bibliometria.

ABSTRACT

The study aims to map international production on Management Accounting and Controllershship, through systemic review, identification of gaps and research trends. Regarding the methodological aspects, a bibliometric research was carried out in the Scopus database between 1999 and 2019. The research identified gaps for future investigations, involving topics such as the need for new practical and effective management control methods applied to daily life, the current role of the accounting and controlling professional and the contingency approach under the aspect of controllership methods. Research trends point to topics involving strategic management and accounting in the role of decision-making, financial performance in control issues, control systems and management methods.

Keywords: Accounting. Controllershship. Bibliometrics.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade Gerencial surgiu em meio a Revolução Industrial sob função de complementar a contabilidade financeira, neste contexto muitas mudanças ocorreram, desde a modificação nos meios de produção, como a criação de cargos, hierarquias e sistemas que precisavam de uma orientação especializada para atender as necessidades do mercado da época. Ao longo dos anos a contabilidade gerencial foi se moldando e mudou seu objetivo e sua posição no processo da tomada de decisões (FRANCO, 2010).

Deste modo, Crepaldi (2010) define contabilidade gerencial como um ramo da contabilidade que objetiva fornecer ferramentas os usuários das informações, para que estes a utilizem na tomada de decisões. Esse fornecimento de informações oriundo das demonstrações contábeis insere o profissional contábil na parte executiva do planejamento estratégico da empresa, deixando em uma posição mais participativa dentro da entidade.

A controladoria também como um ramo da contabilidade anda em parceria com a contabilidade gerencial, pois ambas formam uma unidade administrativa capaz de for-

necer informações relevantes acerca da entidade. A controladoria no viés do conhecimento é responsável por teorizar e conceituar os processos dos sistemas de informações, aprimorando-o de modo a aperfeiçoar seu desempenho (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001).

Diante do exposto vale salientar que a controladoria e a contabilidade gerencial são áreas que coordenam através dos sistemas de informações e dos dados colhidos da gestão contábil e financeira, mas seu papel é orientar na tomada de decisões, pois está apenas será executada por seu efetivo gestor (FRANCISCO *et al.*, 2013).

Contudo, evidencia-se a contribuição e o respectivo desenvolvimento de investigações acerca da temática, buscando mais entendimento e conhecimento dos estudos sobre a questão.

De acordo com o contexto, a pesquisa chegou a seguinte pergunta: quais lacunas e tendências existentes na literatura internacional sobre a temática da contabilidade gerencial e controladoria? Para responder à pergunta da pesquisa, objetivou-se mapear a produção internacional sobre a contabilidade gerencial e controladoria, através da revisão sistêmica, identificação de lacunas e tendências de pesquisas.

Destarte, a pesquisa justifica-se pela ascensão do tema no decorrer dos anos e sua importância para o profissional contábil, pois “não importa se este trabalhará” em seu próprio país ou no exterior, em corporação de grande porte, ou pequena empresa, organização sem fins lucrativos ou entidade governamental, terá de saber como planejar o futuro, como progredir no sentido de alcançar seus objetivos e como tomar decisões inteligentes (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013). Além disso, estes mesmos autores comentam que uma das principais funções dos contadores gerenciais é a de orientar e manter fortes relações de parceria, para que estes consigam aumentar o desempenho da empresa.

Por esse motivo, torna-se relevante mapear a produção internacional sobre a contabilidade gerencial e a controladoria, realizando a revisão sistemática do assunto, identificando lacunas e tendências. Esta análise bibliométrica busca contribuir com o avanço dos estudos desenvolvidos nesta área, auxiliar na sua compreensão e trazer novas temáticas emergentes no que se refere ao assunto analisado, demonstrando assim, as possibilidades de ampliação de pesquisas com esse teor.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A contabilidade refere-se a um sistema que objetiva registrar os acontecimentos financeiros e econômicos de uma determinada entidade. Assim, possui o intuito de coletar e organizar informações para auxiliar no processo decisório (SALAZAR; BENEDICTO, 2004). A contabilidade possui diversas ramificações, dentre estas, o estudo enfatizou na contabilidade gerencial e na controladoria, sendo utilizadas com ênfase no processo gerencial da organização.

Assim, a contabilidade gerencial possui como objetivo fornecer informações aos usuários internos, buscando auxiliar no processo de tomada de decisão por meio do fornecimento de informações tempestivas e confiáveis (CREPALDI, 2010). Dessa forma a contabilidade gerencial auxilia os administradores no processo decisório, acompanhando o desempenho da organização e traçando caminhos que devem ser seguidos (ATKISON *et al.* 2000).

Já a controladoria enfatiza nos processos de informações, buscando o aperfeiçoamento no desempenho da organização por meio do efetivo acompanhamento e controle de suas rotinas (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001). Nesta perspectiva, Nascimento e Reginato (2007) ressaltam que o próprio ambiente do setor de controladoria realiza o monitoramento, investigação e diagnóstico das atividades realizadas pela entidade, bem como a verificação dos resultados que foram atingidos por determinado período.

Para Padoveze (2009) o segmento da controladoria possibilita o acesso às informações da contabilidade gerencial de uma entidade, tendo como foco os resultados positivos no desempenho organizacional. Sendo assim, ambas possuem atuação nos diversos processos da gestão da entidade, buscando realizar o controle das atividades e auxílio no processo decisório. Dessa forma, pode-se afirmar que ambos estes ramos da contabilidade são responsáveis por auxiliar o gerenciamento organizacional, vistos como relevantes para o processo decisório. Diante das diversas contribuições da controladoria e da contabilidade gerencial, torna-se relevante identificar as metodologias e temáticas que norteiam as referidas áreas de atuação contábil.

3 METODOLOGIA

Sob a ótica do objetivo da pesquisa, realizou-se uma análise bibliométrica, que pode ser entendido como uma busca cartográfica, que mapeia as origens dos conceitos existentes, e aponta as principais teorias que estão sendo utilizadas para investigar um determinado assunto, e faz também um levantamento das metodologias utilizadas em trabalhos anteriormente estudados (CHUEKE; AMATUCCI, 2015). Corroborando com essa definição, Torracco (2005) comenta que a síntese da revisão literária é uma forma de pesquisa que procura criticamente, analisar um documento literário de uma temática específica, unindo os resultados encontrados por frameworks. A base de dados para o desenvolvimento do estudo foi o Scopus e o período de coleta entre os anos de 1999 e 2019, sendo assim remete-se há 20 anos e 7 meses. Esta coleta de dados ocorreu no período de 15 a 20 de julho de 2019.

As palavras-chave utilizadas como critério de busca foram: *Management Accounting* Controller**, os asteriscos (*) foram utilizados para envolver possibilidade de plural dos termos. Foram selecionados para amostra trabalhos que possuíam em seu título, e em seu conteúdo a palavra-chave já apresentada. A busca inicial se deu por meio da palavra-chave sem distinção de área ou tipo de

trabalho, em seguida foram selecionados apenas trabalhos considerados como 'article' e por fim, o filtro considerou a área de 'Business' pela proximidade com o campo científico, conforme (Tabela 1).

Tabela 1 - Procedimentos adotados para refinamento da amostra de pesquisa.

Filtros	Quantidade de artigos
Palavras-chave no título	253
Tipos de trabalho: Article	60
Areas	83

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A análise dos dados dividiu-se em dois momentos: análise bibliométrica e além da bibliometria. Para a construção dos resultados da análise bibliométrica foram utilizadas informações da ferramenta da base do Scopus, e estes resultados foram inseridos no Microsoft Excel® para tratamento na visualização das informações.

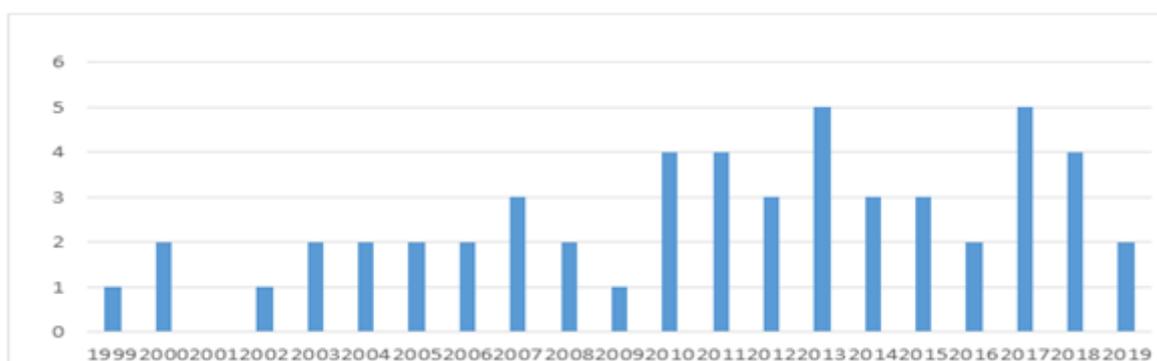
4 RESULTADOS

Os resultados foram apresentados em dois tópicos: análise bibliométrica, considerados 60 artigos participantes da amostra, além da bibliometria utilizando os 5 artigos mais citados conforme o Scopus.

4.1 ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA

O Gráfico 1 apresenta quantidade das publicações durante o período de 1999 a 2019 sobre a temática de contabilidade gerencial e controladoria. Pode-se observar que o maior índice de publicações ocorreu em 2013 e 2017, com 5 artigos cada.

Gráfico 1 – Quantidade das publicações com o tema (1999 a 2019)



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Pode-se observar que a temática é emergente e atual quando notamos que os maiores anos de publicações são de 2013 e 2017, anos recentes, o que demonstra que a contabilidade gerencial e a controladoria vêm ganhando destaque entre os estudos com o passar dos anos. Pode-se afirmar que a temática é emergente, tendo como temas de trabalhos a contabilidade gerencial e controladoria abordada por Oesterreich e Teuteberg (2019), Karlsson e Kurkkio (2018) e entre outros estudos recentes ao ano em questão que reforçam o crescente interesse por essas temáticas e a sugestiva provocação para o aprofundamento no tema. No que diz respeito às instituições de vínculos dos pesquisadores, observa-se (Tabela 2).

Tabela 2 - Top 5 das instituições que mais publicaram no período de 1999 a 2019 no Scopus.

Instituições	Quantidade	%
WHU - Otto Beisheim School of Management	4	33%
Oxford Brookes University	2	17%
Justus Liebig University Gießen	2	17%
Open University of the Netherlands	2	17%
Griffith University	2	17%
Total	12	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A Instituição que mais se destacou no quantitativo de publicações foi a *WHU - Otto Beisheim School of Management*, que é líder no setor de negócios na Alemanha, criada com financiamento privado, a escola possui unidades situadas em Vallendar, Koblenz e em Dusseldorf, e está frequentemente em altas posições de classificação entre as melhores da Europa (WHU - OTTO BEISHEIM SCHOOL OF MANAGEMENT, 2019). As demais universidades possuem a mesma quantidade de publicação, e são localizadas no Reino Unido, Alemanha, Holanda e Austrália.

De acordo com a Tabela 3, dentre os países que mais publicaram trabalhos sobre contabilidade gerencial e controladoria, pode-se observar que a Alemanha é o país que mais possui autores que escrevem sobre o tema atingindo 24% das publicações, seguido nesta ordem, o Reino Unido, Estados Unidos, França, Austrália, Itália, e Holanda.

Tabela 3 - Quantidade de publicações de artigos por país de origem das instituições de vínculo dos autores.

	País	Quantidade	%
1	Alemanha	10	24%
2	Reino Unido	8	19%
3	Estados Unidos	7	17%
4	França	5	12%
5	Austrália	4	10%
6	Italia	4	10%
5	Holanda	4	10%
Total		42	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Assim como o destaque na Tabela 2 para a *WHU - Otto Beisheim School of Management*, a Tabela 3 demonstra que a Alemanha está à frente neste tema, com a Universidade e como o País que mais possui trabalhos nesta temática. Os autores que mais publicam sobre a temática, conforme descrito na Tabela 4, são Schäffer, U. Como o autor que mais se destacou, em seguida vê-se Burgess, C, Campanale, C, Cinquini, L., Hoffjan, A., Puyou, F. R., Rickards, R.C., Verstegen, B., Weibenberger, B. E., com 2 trabalhos publicados. O autor em destaque possui 3 trabalhos publicados sobre a temática, e é presidente da Diretoria de Contabilidade e Controle do Instituto de Contabilidade e Controle Gerencial. De acordo com a *WHU - Otto Beisheim School of Management* (2019) ele publicou um total de 22 artigos em revistas científicas nos últimos 10 anos. As áreas de especialidade dele são de administração, controle e gestão, com ênfase na parte contábil e financeira.

Tabela 4 - Top 9 dos autores mais publicaram no período de 1999 a 2019 no *Scopus*

Autores	Quantidade	%
Schäffer, U.	3	16%
Burgess, C.	2	11%
Campanale, C.	2	11%
Cinquini, L.	2	11%
Hoffjan, A.	2	11%
Puyou, F. R.	2	11%
Rickards, R.C.	2	11%
Verstegen, B.	2	11%
Weibenberger, B. E.	2	11%
Total	19	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os trabalhos publicados deste autor demonstram sua dedicação e profundo conhecimento acerca da temática estudada, trazendo principalmente temas emergentes e atuais, como o trabalho publicado em 2017, cujo tema central é a relação entre a formação da estratégia e o envolvimento dos contadores neste processo, trazendo mais uma vez a relevância do profissional contábil no processo do planejamento estratégico. Os periódicos que publicaram os trabalhos mais atuais do autor são: *Accounting, Organizations and Society* (2017), *Contemporary Accounting Research* (2016), *Management Accounting Research* (2016), *Advances in Management Accounting* (2015).

Tratando de palavras-chaves tem-se a Tabela 5, onde demonstra a *Management Accounting* (Contabilidade Gerencial), como palavra mais utilizada nos trabalhos publicados, reforçando a percepção da importância que essa área tem frente a outras temáticas da administração. As palavras *Controller* (Controle) e *Accounting* (Contabilidade) mostraram-se, em separado, relevantes para os autores desta temática.

Tabela 5 - Top 5 das palavras-chaves mais encontradas em publicações

	Palavra-Chave	Quantidade	%
1	Management Accounting	11	35%
2	Controller	7	23%
3	Accounting	5	16%
4	Controllers	4	13%
5	Corporate Governance	4	13%
	Total	31	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Em relação aos periódicos com maiores quantidades de publicações, tem-se a Tabela 6. Essa demonstra que o periódico *Critical Perspectives On Accounting* detém o maior lugar de classificação entre os que possuíam publicações dentro da temática abordada.

Tabela 6 - Top 12 dos periódicos com maior representatividade em relação ao tema

	Periódicos	Quantidade	%
1	Critical Perspectives On Accounting	5	18%
2	Management Accounting Research	3	11%
3	Accounting And Business Research	2	7%
4	Accounting Auditing and Accountability Journal	2	7%
5	Accounting Horizons	2	7%
6	Accounting Organizations And Society	2	7%
7	Corporate Ownership And Control	2	7%
8	European Accounting Review	2	7%
9	European Business Review	2	7%
10	Journal of Accounting and Organizational Change	2	7%
11	Journal Of Management Control	2	7%
12	Qualitative Research in Accounting and Management	2	7%
Total		28	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O periódico *Critical Perspectives On Accounting* visa proporcionar uma discussão acerca dos assuntos abordados na contabilidade sob uma ótica ampla, para o crescente número de pesquisadores que estão voltando seus interesses para esta área (CRITICAL PERSPECTIVES ON ACCOUNTING, 2019). Este periódico recebeu 627 citações sobre suas publicações apenas no ano de 2018, sendo de bastante relevância para os pesquisadores da área. Em segundo lugar da classificação temos o periódico *Management Accounting Research* que visa a publicações de periódicos na área de contabilidade gerencial, seus trabalhos também são reconhecidos em pesquisas na área, conseguindo um total de 352 citações em trabalhos no ano de 2018 (MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH, 2019).

Pode-se observar no Quadro 1 que outros periódicos também possuem destaque nessa temática, dentre eles o *Journal of Operations Management*, que possui 3 das 10 publicações mais citadas em trabalhos, mostrando-se referência neste assun-

to. Este periódico é o líder na categoria de pesquisa em gerenciamento de operações e demonstra relevância acadêmica e prática em suas publicações (JOURNAL OF OPERATIONS MANAGEMENT, 2019).

Quadro 1 - Top 10 das publicações mais citadas.

	Publicação	Autores	Periódico	Citações
1	Relationships between operational practices and performance among early adopters of green supply chain management practices in Chinese manufacturing enterprises	Zhu e Sarkis (2004)	Journal of Operations Management	1155
2	Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future	Chenhall (2003)	Accounting, Organizations and Society	1122
3	The everyday life of global finance: Saving and borrowing in Anglo-America	Langley (2008)	The Everyday Life of Global Finance: Saving and Borrowing in Anglo-America	456
4	An examination of the relationships between JIT and financial performance	Fullerton, McWatters, e Fawson (2003)	Journal of Operations Management	236
5	Production performance benefits from JIT implementation	Fullerton e McWatters (2000)	Journal of Operations Management	222
6	Sustainability accounting and reporting: Fad or trend?	Burritt e Schaltegger (2010)	Accounting, Auditing & Accountability Journal	210
7	Lean manufacturing, non-financial performance measures, and financial performance	Fullerton e Wempe (2009)	International Journal of Operations and Production Management	199
8	Financializing space, spacing financialization	French, Leyshon e Wainwright (2011)	Progress in Human Geography	194
9	Emerging themes in management control: A review of recent literature	Berry <i>et al.</i> (2009)	British Accounting Review	178
10	An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting	Cadez e Guilding (2008)	Accounting, Organizations and Society	178
				4150

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com o quadro, o estudo que possui o maior número de citações é o dos autores Zhu e Sarkis, sendo o primeiro da Escola de Administração, na Universidade de Tecnologia de Dalian, na cidade de Dalian, província de Liaoning na China, e o segundo Graduado também pela Escola de Administração, da Universidade Clark, nos Estados Unidos. Seu estudo aborda a relação entre a prática operacional e o desempenho dos primeiros usuários da cadeia verde de suprimentos na gestão de empresas industriais da China, utilizando métodos de custeio da contabilidade

gerencial, aplicados através de uma pesquisa empírica com entrevistados.

Os autores investigaram quais as principais filosofias do gerenciamento das empresas sobre o aspecto das operações de gerenciamento, estes utilizavam a gestão de qualidade e o *Just-in-time* como métodos. O trabalho mais citado demonstra a crescente preocupação com a gestão correta da empresa utilizando de métodos da contabilidade gerencial e controladoria nas rotinas diárias para o controle e tomada de decisões. Destaca-se que o segundo classificado em número de citações, possuindo um total de 1.122 citações também é na área de controle gerencial, o autor Chenhall, R.H, do Departamento de Contabilidade e Finanças da *Monash University*, na Austrália, baseou sua pesquisa em um gerenciamento de contingência e direções para o futuro sobre a forma como as indústrias produzem, tendo como base uma natureza finita. Destaca-se a baixa presença de trabalhos no idioma Português, especificamente do Brasil nestas publicações, conforme Tabela 7.

Tabela 7 - Top 4 Idiomas presentes nas publicações

Idiomas	Quantidade	%
Inglês	51	94%
Francês	1	2%
Português	1	2%
Espanhol	1	2%
Total	54	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O inglês é o idioma predominante nas publicações, devido a maior parte dos países publicadores e dos periódicos serem de origem Europeia e Norte Americana. Contudo, conforme mencionado anteriormente, tem-se uma abertura para publicações de trabalhos brasileiros, visto exemplo do artigo em Português. Os Pesquisadores da UNISINOS desenvolveram um trabalho sobre gestão de custos de uma empresa que fornece maquinário agrícola, temática da área de controladoria e contabilidade gerencial que abre pressupostos para novas pesquisas e contribui para o reconhecimento contábil do Brasil no Exterior.

4.2 PARA ALÉM DA BIBLIOMETRIA

4.2.1 Lacunas

As lacunas da pesquisa foram identificadas em três dos dez trabalhos mais citados, sendo eles o de: Berry, *et al.* (2009), Cadez, S., Guilding, C. (2008) e Chenhall, R.H. (2003). Esses três autores escreveram sobre controle gerencial e sistemas de gerenciamento, assunto de relevância dentro do aspecto da controladoria e contabilidade gerencial.

Berry, *et al.* (2009) destaca que se precisa de mais ênfase nos métodos de controle gerencial abordado por estudos dos sistemas de controle e sua prática efetiva

dentro das organizações, pois, o funcionamento, na prática é o que irá fazê-lo perdurar por anos dentro da empresa e não sua teoria apenas. Como se pode observar essa lacuna permite uma nova abordagem sobre a perspectiva de novos estudos, de modo a trazê-los a uma realidade prática, evitando que as mudanças que ocorrerem no decorrer dos anos afete os sistemas de controle de tal modo que os prejudiquem.

Para Cadez e Guilding (2008) os profissionais da área de gestão estratégica e controladoria não são, na atualidade, vistos apenas como a pessoa responsável por deter as informações e enviá-las a gerência para a tomada de decisões e sim como membros ativos e participantes do processo de planejamento estratégico da empresa. Nestes aspectos, pode-se encontrar uma lacuna quanto à temática de qual o lugar do profissional da área de controladoria está localizado dentro da empresa e quais contribuições ele poderia dar para o processo de tomada de decisões e planejamento estratégico de curto, médio e longo prazo.

Já Chenhall (2003) aborda a controladoria sob forma da temática de contingência e sugere a criação de um modelo e uma agenda de pesquisa voltada aos processos e efeitos sociológicos nessa situação. Essa sugestão de estudo pode fornecer uma maneira mais organizada e integrada nesta temática, além da construção desse modelo ser, se certo modo, um desafio para quem vai pesquisar.

4.2.2 Tendências

Para a definição das tendências das pesquisas, utilizou-se a nuvem desenvolvida pelo *Software Online Word Art*, com os principais termos contidos nos títulos dos 10 artigos mais citados de acordo com o relatório de citações da *Scopus*, conforme se observa na (Figura 1).

Figura 1 - Nuvem dos principais termos.



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme se observa as palavras de destaque são: *performance* (desempenho) e *financial* (financeiro), esse resultado surpreendeu de início, porém corrobora com os temas da área de gestão, que está intimamente ligada a contabilidade gerencial. Em seguida, têm-se as palavras: *management* (gestão), *relationships* (relações), *practices* (práticas), *manufacturing* (fabricação), *control* (controle), *contingency* (contingência), *accounting* (contabilidade). Pode-se observar que as palavras encontradas fazem parte de um mesmo nicho de estudo, a área de gestão e controle, vale destacar as palavras: contabilidade, gestão e contingência.

A palavra desempenho foi identificada em 5 dos 10 títulos mais citados, assim como o termo financeiro, isso demonstra que esses dois termos juntos fazem parte da proposta de ação dos estudos, tornando-os aplicáveis a prática. Em seguida, tem-se o termo gestão, encontrado em 4 títulos dos estudos, corroborando com os mais citados anteriormente. Os termos encontrados 2 vezes nos trabalhos são: relações, práticas, fabricação, controle, contingência e contabilidade.

As pesquisas que iniciaram em seu título a palavra gestão, o fizeram abordando o viés de sistemas de controle ressaltando, desse tema nas pesquisas ligadas a contabilidade gerencial. Segundo Berry, *et al.* (2009) a contabilidade gerencial como assistente na tomada de decisões no planejamento estratégico possui papel fundamental, pois os modelos existentes em seus métodos de controle contribuem para a uma decisão mais assertiva frente ao momento econômico da empresa, distanciando-a das incertezas de mercado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sob o aspecto do objetivo desta pesquisa, pode-se afirmar que o mesmo foi atingido, tendo em vista que se realizou a revisão sistêmica, identificaram-se lacunas e tendências de pesquisa acerca da contabilidade gerencial e controladoria.

Os resultados bibliométricos do estudo apontam que 2013 e 2017 foram os anos com o maior número de publicações, a instituição com maior número de publicações foi a *WHU - Otto Beisheim School of Management* com 4 publicações no período. Identificou-se ainda que, o professor Dr. Utz Schäffer é o autor de maior destaque em relação às publicações. O periódico, *Critical Perspectives On Accounting*, foi o que mais publicou trabalhos no período de 1998 a 2018, e por fim, observou-se que a Alemanha é o país que mais possui autores que escrevem sobre a precarização das relações de trabalho.

Com relação às lacunas, foram detectadas as seguintes: A necessidade de novos métodos de controle gerencial, práticos e efetivamente aplicados ao cotidiano (BERRY, *et al.* 2009). A Visão do papel do profissional contábil e controlar na atuação (CADEZ; GUILDING, 2008), e a abordagem contingencial sob o aspecto dos métodos da controladoria (CHENHALL, 2003).

As tendências de pesquisas apontam para trabalhos voltados a questões de gestão e controle gerencial, especificamente financeiro, ao maximizar o uso da palavra desempenho, destaca-se qual o objetivo final pretendido com essa abordagem, quando esse é o principal foco dos gestores atuais. Trouxe destaque também para a palavra gestão, essa está intimamente ligada à contabilidade, pois conforme mencionado o papel atual do profissional contábil está para além de fornecer informações e sim participar do planejamento estratégico ativamente.

Apesar dos achados desta pesquisa contribui para o direcionamento de novos estudos, o trabalho limita-se por ter usado um recorte temporal dos últimos 20 anos, fato este que não se pode generalizar os resultados encontrados. Desta forma, como sugestão de pesquisa futuras acerca da contabilidade gerencial e controladoria, recomenda-se uma análise com recorte temporal de destaque, viabilizando realização de investigações com caminhos teóricos e metodológicos mais completos. Recomenda-se ainda, a utilização dos resultados bibliométricos dessa pesquisa, para desenvolvimento de averiguações futuras.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B., PARISI, C., PEREIRA, C. A. **Controladoria**. In: CATELLI, A.; (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo/SP, Ed. Atlas, 2000.

BERRY, A. J.; COAD, A.F.; HARRIS, E.P.; OTLEY, D.T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, [s.l.], v. 41, n. 1, p.2-20, mar. 2009.

BURRITT, R.L., SCHALTEGGER. Sustainability accounting and reporting: Fad or trend? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. 2010.

CADEZ, Simon; GUILDING, Chris. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, [s.l.], v. 33, n. 7-8, p.836-863, out. 2008.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, [s.l.], v. 28, n. 2-3, p.127-168, fev. 2003

CHUEKE, Gabriel Vouga; AMATUCCI Marcos. O que é bibliometria? Uma introdução ao Fórum. **Revista Eletrônica de Negócios Internacionais**, São Paulo, v. 10, p. 1-5, ago. 2015.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CRITICAL PERSPECTIVES ON ACCOUNTING. Disponível em: <https://www.journals.elsevier.com/critical-perspectives-on-accounting>. Acesso: 14. jul. 2019.

DIAS, G. M.; MOURA, I. J. L.; SILVA, M. V. P. **O uso dos sistemas de informação contábeis como apoio nas decisões gerenciais**. Faculdade Baiana de Ciências. Salvador, 2013.

FRANCISCO, J. R. de S.; AMARAL, H. F.; BERTUCCI, L. A.; NOGUEIRA, J.C. **O Papel da Controladoria nas Organizações: O Papel da Controladoria nas Organizações**. 2013. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/54/54>. Acesso em: 10 jul. 2019.

FRANCO, Giovana Marques de Oliveira. **Contabilidade gerencial: um estudo no Brasil sobre diferentes ferramentas gerenciais para diferentes necessidades**. 2010. 185 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

FRENCH, Shaun; LEYSHON, Andrew; WAINWRIGHT, Thomas. Financializing space, spacing financialization. **Progress In: Human Geography**, [s.l.], v. 35, n. 6, p.798-819, 4 jul. 2011.

FULLERTON, Rosemary R.; MCWATTERS, Cheryl S.; FAWSON, Chris. An examination of the relationships between JIT and financial performance. **Journal of Operations Management**, [s.l.], v. 21, n. 4, p.383-404, 6 fev. 2003

FULLERTON, Rosemary R; MCWATTERS, Cheryl S. The production performance benefits from JIT implementation. **Journal of Operations Management**, [s.l.], v. 19, n. 1, p.81-96, 12 dez. 2000.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. Tradução Christiane de Brito; revisão técnica: Luciane Reginato. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GERHARD, Melissa; SOUZA, Marcos Antonio de; SELLITTO, Miguel Afonso. **Mapping of the management process of the interorganizational costs in a supplier of the agricultural machinery industry**. 2017. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv14/OK%204%20interorganizacionais%20english.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2019.

HENDREKSEN, E. S.; VAN BRENDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KARLSSON, B.; KURKKIO, M. Using calculations in the early phase of strategic capital investment projects – insights from the mining industry. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 15, n. 4, p. 465-484, 2018.

LANGLEY, P. (2008). The everyday life of global finance: Saving and borrowing in Anglo-America. **The Everyday Life of Global Finance: Saving and Borrowing in Anglo-America**. 2008.

LIMA, V. M. A. **Terminologia, comunicação e representação documentária**.

1998. 118 f. Tese (Dissertação de Mestrado em Comunicação e Artes). – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH. Disponível em: <https://www.journals.elsevier.com/management-accounting-research>. Acesso: 22. jul. 2019.

NASCIMENTO, Auster Moreira. REGINATO, Luciano. **Controladoria – Um enfoque na eficácia organizacional.** São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria – Fundamentos do controle empresarial.** São Paulo – SP: Ed. Saraiva, 2009.

OESTERREICH, T. O.; TEUTEBERG, F. Behind the scenes: Understanding the socio-technical barriers to BIM adoption through the theoretical lens of information systems research. **Technological Forecasting and Social Change**, n. 146, p. 413-431, 2019.

PADOVEZE, C. Luiz. **O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor.** Cad. Estud. nº 21 São Paulo mai/agi, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional.** 2 a . Edição. São Paulo/SP. Cengage Learning Edições Ltda, 2009.

PAULO, E. **Manipulação das informações contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados.** 2007. 269f. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

PORTON, R. A. B.; LONGARAY, A. A. Relevância do uso da informação contábeis nos processos decisoriais. **Revista Angrad** – v. 7, n.4, 2006 – p.89-100

SALAZAR, José Nicolás Albuja; BENEDICTO, Gideon Carvalho. **Contabilidade Financeiro.** São Paulo – SP: Ed. Thomson, 2004.

SANTOS JÚNIOR, S.; FREITAS, H.; LUCIANO, E. M. Dificuldades para o uso da tecnologia da informação. **REA - eletrônica**, v.4, n. 2, art. 20, jul/dez.2005..

WHU - Otto Beisheim School of Management. Disponível em: <https://www.whu.edu/en/faculty-research/management-group/institute-of-management-accounting-and-control/team/cv/prof-dr-utz-schaeffer/> Acesso: 12. jul. 2019.

VIANA, T. L. **Contabilidade gerencial: uma metodologia para implantação nas**

pequenas empresas. 2007. 185 f. Tese (Dissertação de Mestrado em Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

ZHU, Qinghua; SARKIS, Joseph. Relationships between operational practices and performance among early adopters of green supply chain management practices in Chinese manufacturing enterprises. **Journal of Operations Management**, [s.l.], v. 22, n. 3, p.265-289, 20 abr. 2004.

CAPÍTULO 10

A UTILIZAÇÃO DOS ARTEFATOS GERENCIAIS DA CONTABILIDADE PARA TOMADA DE DECISÃO NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Tamiris Cristina Inácio de Aquino

Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria – UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutor em Geografia – UFPE

Professor do Curso de Ciências Contábeis - UERN

Rafael Ramon Fonseca Rodrigues

Mestre em Administração – UNP

Professor do Curso de Ciências Contábeis - UERN

Wênyka Preston L. B. da Costa

Doutora em Administração – UNP

Professora do Curso de Ciências Contábeis – UERN

Jandeson Dantas da Silva

Mestre em Controladoria UFC

Professor do Curso de Ciências Contábeis da UERN

RESUMO

O estudo teve como objetivo verificar se as micro empresas utilizam os artefatos disponíveis da contabilidade gerencial nas suas gestões. No cenário nacional, as empresas têm apresentado fragilidades no que se refere à continuidade de suas atividades. A Contabilidade Gerencial que surge como instrumento auxiliar para que os empresários através das informações fornecidas possam facilitar na tomada de

decisão. Estudos mostram que as falhas gerenciais é um dos motivos que mais levam ao encerramento das empresas. Porém, nem todos os empresários reconhecem essa realidade, seja pela falta de conhecimento de artefatos gerenciais, seja pelo interesse da não utilização, entre outros motivos. Quanto aos procedimentos metodológicos, foi adotada uma pesquisa descritiva, com abordagem de levantamento de dados, com aplicação de questionários de forma online e presencial, contendo perguntas quantitativas. Foram constatados que os respondentes da pesquisa, utilizam boa parte dos artefatos gerenciais da contabilidade que são o fluxo de caixa, orçamento empresarial, e controle de estoque, apesar de que ainda desconhecem outros artefatos tradicionais. Os gestores também procuram as suas informações gerenciais com profissionais da contabilidade. Conclui-se que os artefatos gerenciais da contabilidade são utilizados pelos gestores, como também reconhecem o seu papel na empresa.

Palavras-chave: Contabilidade. Gerencial. Processo Decisório.

ABSTRACT

The study aimed to verify whether micro companies use the available artifacts from management accounting in their management. On the national scene, companies have shown weaknesses with regard to the continuity of their activities. Managerial Accounting that emerges as an auxiliary instrument so that entrepreneurs through the information provided can facilitate decision making. Studies show that managerial failures are one of the reasons that most lead to the closure of companies. However, not all entrepreneurs recognize this reality, either due to the lack of knowledge of managerial artifacts, or because of the interest in not using it, among other reasons. As for the methodological procedures, a descriptive research was adopted, with a data collection approach, with application of questionnaires online and in person, containing quantitative questions. It was found that the survey respondents use a good part of the management artifacts of accounting which are cash flow, business budget, and inventory control, although they still are unaware of other traditional artifacts. Managers also seek their management information from accounting professionals. It is concluded that the managerial accounting artifacts are used by managers, as well as recognize their role in the company.

Keywords: Accounting. Managerial. Decision making process.

1 INTRODUÇÃO

O mundo empresarial tem sido bastante competitivo, muitas organizações têm procurado incessantemente se adaptar as mudanças e desafios que surgem a

cada ano, sendo necessário explorar meios que os auxiliem a se manterem no mercado. Entre as ferramentas mais relevantes e buscadas para alcançar esses objetivos, se destaca a Contabilidade Gerencial que surge como instrumento auxiliar para que os empresários através das informações fornecidas possam facilitar na tomada de decisão. Para Horngren *et al.* (2004) a contabilidade gerencial é a ferramenta capaz de mensurar, esclarecer, realizando através de análises, que através das informações que surgem, colaborem para que os empresários atinjam os seus objetivos gerenciais na empresa. Segundo Atrill e McLaney (2016) a contabilidade gerencial, possibilita que os gestores obtenham informações necessárias para tomada de decisão em sua organização.

No cenário nacional, as empresas têm apresentado fragilidades no que se refere a continuidade de suas atividades. Segundo o estudo demográfico das empresas realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) realizado em 2016, foi demonstrado que durante o período de 2011 a 2016, apenas 38% das empresas iniciantes em 2011, permaneceram em 2016. São diversos os fatores que influenciam na permanência dos negócios, seja por falta de planejamento, financeiro, informação entre outros. Nesse contexto, os artefatos gerenciais da contabilidade surgem como instrumentos na produção de informações tempestivas e confiáveis, norteando os gestores no gerenciamento de sua empresa. Portanto, as ferramentas gerenciais são relevantes e necessárias, dando suporte aos gestores, para que possam suprir o seu papel, contribuindo nos resultados e na continuidade da organização. Diante do exposto surge o seguinte questionamento: as micro e pequenas empresas utilizam os artefatos gerenciais da contabilidade na tomada de decisão? Para essa questão o trabalho objetiva verificar os artefatos gerenciais utilizados pelas micro e pequenas empresas na tomada de decisão.

O trabalho justifica-se na qualidade das informações que a contabilidade gerencial proporciona aos gestores, além de analisar fazendo com que as empresas possuam qualidade em sua gestão, além da saúde financeira do seu negócio. Os trabalhos escolhidos para utilização foram dois artigos científicos que servem de apoio para produzir o estudo. Para Beuren, Dorow e Santos (2015) as informações produzidas pela contabilidade são relevantes para a continuidade das empresas, se tornando necessárias, inclusive para micro e pequenas empresas. Em seus resultados foram evidenciados que parte dos entrevistados enxergam a contabilidade apenas para atender as obrigações legais.

Nesse estudo, busca saber se a mesma situação ocorre nas empresas que serão estudadas nesse artigo. Stacke e Feil (2017) evidenciam dizendo que Micro e Pequenas Empresas - MPES apresentam deficiência no que se refere a gestão, o que torna crítico, tendo em vista a contribuição que esses artefatos proporcionam e seus resultados revelam que para os gestores das MPEs, as ferramentas contábeis gerenciais possuem um grau elevado no que se refere ao controle operacional e que a falta de conhecimento desses artefatos é o principal motivo das MPEs não utilizarem em seus negócios. A estrutura do estudo será dividido em cinco partes, ao iniciar pela in-

rodução, seguida da plataforma teórica tratando sobre o tema em estudo. A terceira parte abordará a metodologia utilizada na pesquisa, à quarta parte será explicado os resultados e discussões dos resultados obtidos através da pesquisa aplicada aos micros e pequenos empresários. .

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico da pesquisa encontra-se estruturada em dois tópicos e um subtópico. O primeiro tópico procura introduzir sobre a contabilidade gerencial e o segundo tópico evidencia os artefatos da contabilidade gerencial para micro e pequenas empresas, tendo como enfoque em seu subtópico os artefatos tradicionais que são utilizados na pesquisa.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial contempla, produzir informações relevantes para que os gestores possam, utiliza-las em suas empresas (GARRISSON, NOREEN; BREWEN, 2013). É um ramo da Contabilidade caracterizada a atender os usuários internos de uma organização. Para Parisi e Megliorini (2011) a contabilidade gerencial é desenvolvida para amparar as decisões dos gestores da empresa, contendo informações que contribuam para a solução dos problemas. Ainda ressaltam que essas informações podem surgir de diversas ramificações da contabilidade, sendo estas a gestão estratégica, custos, financeira, entre outras áreas. Desse modo, a contabilidade gerencial, demonstra ser uma ferramenta primordial e significativa. As suas informações atendem a diversos usuários dentro de uma organização, principalmente aos gestores em seu processo de tomada de decisão, função indispensável no âmbito empresarial.

Muitos gestores procuram administrar, utilizando decisões baseando-se em experiência, não se atendo ao conhecimento adequado para atender as necessidades de cada empreendimento. Para Beuren, Dorow e Santos (2015) os empresários das pequenas empresas, enxergam à contabilidade como burocrática e arrecadatória. Essa visão se dá ao fato de que os proprietários dos escritórios de contabilidade, buscam o aprimoramento como enfoque fiscal, comprometendo áreas de gerenciamento. Bernardes e Miranda (2011) afirmam que os escritórios contábeis, procuram ofertar apenas na resolução de serviços burocráticos e que o profissional é contratado apenas para cumprir tais serviços. Complementam ainda que o contador não é visto como uma função que possa contribuir na gestão de seu empreendimento, seja elas de pequeno, médio ou grande porte.

As microempresas, por exemplo, desempenham um papel relevante na economia, porém costumam se deparar com fatores que impedem a sua permanência nos negócios e para manter a sua saúde financeira (SEBRAE, 2017). Marion (2012) complementa, elencando fatores que podem levar as empresas a apresentarem com-

plicações ao se manter no mercado ou até mesmo em sua descontinuação: baixos recursos, carga tributária elevada, como também a falta de uma boa gestão, o que é torna prejudicial com a insuficiência de informações para auxiliar os empresários em seus negócios. Segundo Silva (2010) a contabilidade gerencial deve ser utilizada pelas micro e pequenas empresas, justificando que as informações são necessárias e adaptáveis a qualquer porte empresarial. Essas informações são ajustadas para atender diversas dificuldades de gerenciamento, utilizando os artefatos gerenciais da contabilidade, em que permitem o aprimoramento das necessidades de cada negócio.

2.2 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL PARA AS MPEs

Com o surgimento da Lei Complementar 123/2006, as Micro e Pequenas Empresas passaram a receber um tratamento diferenciado em relação à exclusão de diversas obrigações, proporcionando aos empresários um modelo de empresa menos burocrático. Segundo o SEBRAE (2017) e (2019), a microempresa deverá ter faturamento máximo de R\$ 360 mil por ano. Já a pequena empresa deverá faturar anualmente entre R\$ 360.000,01 a R\$ 4,8milhões. Outro fator a ser considerado é a classificação econômica da empresa: para serviço ou comércio deve ter no máximo 9 funcionários. Sendo do setor industrial e microempresa o limite de empregados chega até 19. No porte de pequena empresa, para serviço e comércio deverá ter a quantidade entre 10 a 49 funcionários e para pequenas empresas industriais deverá totalizar de 20 a 99 funcionários.

De acordo com o SEBRAE (2018) esses modelos de empresas representam 98,5% das empresas privadas o que equivale a 27% do PIB. Portanto, essa Lei Complementar, tem contribuído para a permanência das empresas na sociedade, proporcionando a geração de novos empregos. Apesar da desburocratização incentivada pela Lei Complementar n.º 123/2006, muitos micros e pequenos empresários, passaram a encontrar fragilidades na administração do seu negócio. Um estudo realizado pelo SEBRAE (2014) relata que a falta de planejamento e gestão se torna um dos principais motivos que levam ao encerramento das empresas. Nesse contexto, surge a necessidade de enfatizar a contribuição da informação da contabilidade gerencial no processo decisório com o objetivo de nortear ao empreendedor na correção de prováveis brechas na organização. Para Machado, Rapé e Souza (2015) “a contabilidade gerencial vem trazendo o conhecimento e o suporte necessário para que a gestão possa manter os controles interno e externos das empresas em pleno funcionamento e com o mínimo de falhas possíveis”.

De acordo com Silva (2010) as MPEs limitam-se ao fato de realizarem procedimentos de menor movimentação a necessidade da busca de informações que são produzidas pela contabilidade gerencial, o que torna controverso, pois sem a contabilidade, não é possível a mensuração dos fatos que ocorreram, nem registros para futuras decisões. Nesse ramo da contabilidade, pode-se encontrar os artefatos gerenciais, que são instrumentos de apoio às atividades no âmbito empresarial, des-

tinada principalmente aos usuários internos de uma empresa, atendendo a todos os níveis hierárquicos.

No ano de 1998, a International Federation of Accountants (IFAC), emitiu um relatório intitulado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), em que demonstra os estágios cronológicos da contabilidade gerencial, explicitando os seus objetivos, sua evolução e suas particularidades em cada período. Conforme o IFAC é dividido por quatro estágios, conforme demonstrado no (Quadro 1).

Quadro 1 – Estágios evolutivos dos artefatos da contabilidade gerencial

Estágio 1 Tradicionais Antes de 1950	Estágio 2 1950-1965	Estágio 3 Modernos 1965-1985	Estágio 4 1985 até hoje
Determinação do custo e o controle financeiro	Informação para controle e planejamento	Redução de desperdícios de recursos no processo de negócio	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos
Principais ferramentas: orçamentos anuais, controle financeiro e operacional, custeio por absorção e custeio variável.	Principais ferramentas: custeio padrão, custeio ABC, custeio RKW, descentralização e orçamento.	Principais ferramentas: Gestão baseada em atividade, centro de responsabilidade, preço de transferência, custeio meta, custeio <i>kaisen</i> e custeio ciclo de vida.	Principais ferramentas: Planejamento estratégico, <i>balanced scorecard</i> e método de avaliação de desempenho – EVA e MVA.

Fonte: Elaboração própria, com base no IMAP 1 (IPAC, 1998) e Soutes (2006).

Através de suas pesquisas relacionadas aos artefatos que as empresas no Brasil utilizam, Soutes (2006), recomendou dividir os artefatos gerenciais que são tratados no IMAP 1. Na divisão, seria considerado artefatos tradicionais os estágios 1 e 2, e os artefatos modernos nos estágios 3 e 4. Desse modelo, o presente estudo tratará dos principais artefatos tradicionais da contabilidade gerencial. No que se refere aos instrumentos gerenciais, procurou ser utilizados os artefatos mais evidenciados que a literatura extensível as micro e pequenas empresas.

2.2.1 Artefatos tradicionais da Contabilidade Gerencial utilizado pelas MPEs

Nas micro e pequenas empresas, muitos empresários ainda desconhecem as ferramentas que são fornecidas pela contabilidade. Queiroz (2005) diz que boa parte dos empreendedores não procura empregar a informação contábil em suas decisões na empresa, recorrendo a relatórios de compras e vendas de mercadorias ou serviços, e de outros relatórios simplificados de controle, tomando decisões intuitivas e com a experiência adquirida ao longo dos anos. Lacerda (2006) evidencia que a busca dos micros e pequenos empresários pelas ferramentas da contabilidade, torna-se vital para o gerenciamento das suas atividades na empresa. Diante disso, buscou-se demonstrar os artefatos mais utilizados pelas MPEs: os artefatos tradicionais.

Segundo Mucci, Frezatti e Dieng (2016) o orçamento é uma das principais ferramentas e deve ser utilizado de forma intensificada no âmbito empresarial. Cas-

tanheira (2008) complementa dizendo que é um artefato que atua como alerta aos gestores, demonstrando sua viabilidade. Para Crepaldi (2010), os principais controles financeiros são os controles de caixa, contas a receber e o contas a pagar.

O SEBRAE (2011, p. 1) explica que o “Fluxo de Caixa é um instrumento de gestão financeira que projeta para períodos futuros todas as entradas e as saídas de recursos financeiros da empresa, indicando como será o saldo de caixa para o período projetado”. Lizote, Anglioletti e Zimmermann (2015) informam que as contas a receber estão atreladas as receitas que a empresa possui, reconhecida como faturas e duplicatas. As contas a pagar são as responsabilidades que a empresa deve cumprir com terceiros. Martelli e Dandaro (2015) entendem que as empresas devem refletir em alguns pontos relevantes para o gerenciamento no que se refere a ascensão de seu negócio independente do segmento, sendo algumas delas a gestão e o controle de estoque. Dantas (2015, p. 22) complementa e diz que “manter um controle físico de seus produtos acaba sendo uma excelente alternativa para quem almeja o aumento de ganho de capital, reduzindo as compras desnecessárias”.

Existe a obrigatoriedade para as micro e pequenas empresas no que se refere a elaboração das demonstrações contábeis, sendo elas o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado Exercício e as notas explicativas, sendo arbitrário o uso das demais demonstrações (IUDICIBUS, 2017). O Balanço Patrimonial demonstra os atos e fatos que acontecem nos elementos patrimoniais em consonância com os princípios contábeis. Costa *et al.*, o balanço patrimonial é uma das ferramentas que o administrador deve manusear em prol da organização. Nessa demonstração é possível identificar os grupos em que se origina e se aplicam os recursos, que são o ativo e o passivo, em que desempenham um papel notável no balanço, pois produzem informações relevantes para a empresa.

Para Felix e Dias (2019) a Demonstração do Resultado do Exercício é um demonstrativo da contabilidade que trata de elucidar a empresa, através das informações do lucro e prejuízo ao final do seu exercício. Essa demonstração se faz valorosa diante das informações produzidas, pois todas as empresas que possuem fins lucrativos buscam saber a realidade financeira que apresenta o seu negócio. De acordo com Teixeira (2015) as demonstrações contábeis Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício são relevantes para os diversos tipos de usuários em uma entidade, oferecendo amparo de informações para a tomada de decisão. O Ponto de equilíbrio é o nível de faturamento em que o lucro é nulo. SEBRAE (2019 p. 1) evidencia que “o ponto de equilíbrio é uma ferramenta de gestão financeira para identificar o volume mínimo de faturamento para não gerar prejuízos”. Para Oliveira (2017) através da margem de contribuição torna possível mensurar quais dos produtos vendidos a empresa deve enfatizar em suas vendas.

3 METODOLOGIA

O trabalho que foi desenvolvido foi mostrado em sua apresentação o objeto de pesquisa com natureza descritiva, onde foram registrados os fatos, observados e analisados a estrutura de cada informação. Na visão de Perovano (2014) o estudo descritivo procura analisar as características, fatores variantes e o apontamento que

confrontam com o fenômeno ou processo. Nesse contexto, o estudo descritivo, descreve quais os artefatos gerenciais da contabilidade que as MPEs mais utilizam. O interesse em tratar sobre os artefatos gerenciais, se deu pela necessidade de identificar quais os artefatos gerenciais da contabilidade que as MPEs utilizam com ênfase, podendo ao final do estudo reconhecer as possíveis fragilidades que os empresários enfrentam no gerenciamento do seu negócio. Um estudo realizado pelo SEBRAE (2014) explica que as falhas gerenciais se tornam um dos principais motivos que levam as micro e pequenas empresas a fecharem.

Diante desse contexto, a pesquisa foi realizada com o objetivo de verificar os artefatos gerenciais utilizados pelas micro e pequenas empresas na tomada de decisão. Quanto à abordagem dos procedimentos técnicos que foram aplicados, foi realizado um levantamento ou survey, para coleta de dados, que segundo Bandeira (2013) “visa descrever a distribuição das características ou de fenômenos que ocorrem naturalmente em grupos da população.” Em relação ao problema explorado, caracteriza-se por uma pesquisa quantitativa, pois se faz a observação do comportamento de uma população, descrevendo através dos números os seus resultados. Para Gil (2016) uma de suas especificidades se dá pela padronização quanto à coleta de dados, através de questionários e sua interpretação metódica.

A coleta de dados desta pesquisa se deu através da realização de um questionário com perguntas fechadas, aplicados através de questionário *online*, ferramenta do Google Drive em MPEs. Nessa coleta, foram utilizados no questionário, perguntas com múltipla escolha, em que algumas perguntas o respondente poderia escolher mais de uma opção. O questionário que serviu para embasamento na produção foi do estudo de (STACKE; FEIL, 2017). Ao coletar todas as informações dos questionários, os dados tiveram tratamento estatístico e confrontando com a literatura.

2.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta parte foi demonstrada a opinião de cada micro e pequeno empresário acerca do tema em questão, de acordo com o questionário apresentado, de modo que, a seguir teremos os resultados e análises do tema proposto. Como método de análise dos dados obtidos, será tratado em porcentagem e o método estatístico descritivo, realizada através do programa *Statistical Package for the Social Sciences* - SPSS®. As informações foram coletadas e analisadas com os micros e pequenos empresários. Foi utilizado um questionário com a finalidade de verificar se os artefatos gerenciais da contabilidade são utilizados pelos micros e pequenos empresários para fins decisórios em suas empresas. Os resultados estão tabulados e apresentados em tabelas para visualização e análise.

2.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

Para explanar a caracterização dos respondentes, foi realizada uma pes-

quisa indagando aos empresários, informações referentes à sua faixa de idade e escolaridade, graduação (para aqueles que concluíram o ensino superior), e suas atividades na empresa, respectivamente, na Tabela 1 apresenta-se a faixa etária dos respondentes.

Tabela 1 – Faixa etária dos respondentes

Faixa etária	Quantidade	Percentual
Até 25 anos	02	10,3%
Entre 26 a 30 anos	11	39,3%
Entre 31 a 35 anos	07	7,00%
Entre 36 a 40 anos	02	7,1%
Entre 41 a 50 anos	03	10,7%
Superior a 50 anos	02	7,1%
TOTAL	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Conforme as informações obtidas, observa-se que, entre as idades que se concentram mais micro e pequenos empresários, variam entre inferior a 26 a 30 anos, que representa um percentual de 39,3%, entre 41 a 50 anos com até 10,7% e até 25 anos com 10,3%. Portanto, há uma variação no que se refere a faixa etária população nas MPEs, outro ponto a ser evidenciado, foi que a pesquisa obteve participação de todas as faixas etárias. Na Tabela 2 evidencia-se a escolaridade dos respondentes da pesquisa.

Tabela 2 – Escolaridade dos respondentes

E escolaridade	Quantidade	Percentual
Até o ensino médio completo	02	7,1%
Ensino superior incompleto	04	14,3%
Ensino superior completo	16	57,1%
Pós-graduação	05	17,9%
Mestrado/doutorado	01	3,6%
Total	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Entre os 28 empresários, o nível de escolaridade que se destacou, foi o superior completo, que apresentou 57,1%, seguido do ensino superior incompleto, que aponta 17,9%. Segundo o Sebrae (2019), em uma pesquisa realizada entre 2017 a 2019, que objetiva analisar o perfil dos pequenos empresários em todo o país, foi apontado que a maioria possui o nível superior incompleto ou mais, representando 63%. Em contrapartida, o nível médio diminuiu de 25% para 22%. Pode-se constatar, que os dados apresentados pelo Sebrae, reflete nos dados da presente pesquisa.

Na Tabela 3 evidenciam-se as áreas em que os respondentes cursaram o ensino superior.

Tabela 3 – Aos respondentes que concluíram o ensino superior

Curso	Quantidade	Percentual
Contabilidade	15	57,7%
Administração	06	23,1%
Gestão Ambiental	01	3,8%
Direito	01	3,8%
Gestão Empresarial	01	3,8%
Comunicação Social	01	3,8%
Logística	01	3,8%
TOTAL	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Verifica-se que entre os cursos que os respondentes se graduaram, o que obteve destaque foi o curso de Contabilidade o que representou 57,7% com 15 respondentes e Administração com 06 respondentes, 23,1%. Na Tabela 4 apresentam-se as funções que os respondentes exercem nas empresas em que atuam.

Tabela 4 – Função dos respondentes nas empresas

Cargo	Quantidade	Percentual
Gerente-proprietário	14	50%
Gerente Administrativo/Financeiro	06	21,4%
Gerente Contábil/Controller	08	28,6%
TOTAL	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Dos cargos exercidos pelos micros e pequenos empresários, o de destaque foi o cargo de Gerente-proprietário o que representou 50% das respostas. Em seguida, o cargo de Gerente Contábil/Controller com 28,6% e o Gerente Administrativo com 21,4%.

Ao serem questionados no que se refere as experiências no âmbito gerencial pelos empresários, 60,7% informaram que nunca tiveram experiências na gestão de algum estabelecimento e apenas 39,3% confirmaram suas experiências.

2.2 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS

Neste tópico, foram brevemente abordadas algumas características, que traçam o perfil das empresas entrevistadas. Nas tabelas a seguir, os pontos expostos serão: setores em que as empresas se classificam tempo de atuação, base de fatura-

mento anual e quantidade de funcionários. Na Tabela 5 evidenciam-se os ramos de atuação das empresas que participaram da pesquisa

Tabela 5 – Ramos das empresas

Ramos empresariais	Quantidade	Percentual
Comércio	13	46,4%
Indústria	0	0
Serviços	07	25%
Comércio e Indústria	05	17,9%
Comércio e Serviços	03	10,7%
Indústria e Serviços	0	0
Comércio, Indústria e Serviços	0	0
TOTAL	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Das empresas entrevistadas, 28 micros e pequenos empresários informaram que atuam em mais de um setor de atividade sendo eles, comércio e serviço ou comércio e indústria. Por meio das informações apresentadas na Tabela 5, é constatado que o Comércio, é o ramo mais buscado pelos empresários. O percentual apresenta mais de 40% e em seguida a prestação de serviços com 25%. Essa realidade não difere da pesquisa realizada pelo Sebrae (2015), retratando que o Comércio e o Serviço são os setores que mais são contabilizados formalizações, apresentando 37,4% e 37,2%, respectivamente. Na Tabela 6 evidencia-se o tempo de atuação das empresas no mercado.

Tabela 6 – Tempo de atuação das empresas

Tempo de atuação	Quantidade	Percentual
Até 03 anos	10	35,7%
De 04 a 10 anos	12	42,9%
De 11 a 15 anos	02	7,1%
Acima de 15 anos	04	14,3%
TOTAL	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Entre os entrevistados, o tempo de atuação que mais se destacou foi entre 04 a 10 anos, o que representou 42,9%, em seguida o período de até 03 anos, demonstrando o percentual de 35,7%. Vale ressaltar que todos os períodos demonstrados nas pesquisas, tiveram empresas representantes.

Tabela 7 - Base de faturamento anual e das empresas

Faturamento	Quantidade	Percentual
Microempresa: até R\$ 360.000,00/anual	21	75%
Empresa de pequeno porte: de R\$ 360.000,01 até R\$ 4.800.000,00.	07	25%
Outro: faturamento anual acima de R\$ 4.800.000,00.	0	0
TOTAL	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

No que diz respeito ao faturamento das empresas entrevistadas, apenas 7 representaram empresas de pequeno porte, já 75% dos respondentes são classificadas como microempresa. Na Tabela 8 apresentam-se a faixa de funcionários das empresas participantes da pesquisa.

Tabela 8 - Funcionários na empresa

Funcionários	Quantidade	Percentual
Até 09 funcionários	21	75%
De 10 a 19 funcionários	04	14,3%
Acima de 20 até 49 funcionários	03	10,7%
TOTAL	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, (2019).

No que se refere ao faturamento anual, o que ganhou destaque foi o faturamento de microempresa, representando a maioria do percentual, chegando até 75% com 21 respondentes. No que diz respeito à Tabela de funcionários, a quantidade de até 09 empregados, demonstrou a quantidade de 21 respondentes, com o percentual de 75%, em seguida de 10 a 19 funcionários, com 04 respondentes e acima de 20 até 49 funcionários com 03 funcionários representando 10,7%.

2.3 ARTEFATOS GERENCIAIS DA CONTABILIDADE

Neste tópico serão retratados os pontos que discorrem da utilização dos artefatos gerenciais da contabilidade no processo decisório dos micros e pequenos empresários. O enfoque abordado são os artefatos tradicionais, que com base em diversos estudos são os mais utilizados pelas micro e pequenas empresas. Na Tabela 9 os tipos de controles gerenciais e o conhecimento que as empresas possuem sobre estes.

Tabela 9 - Controles gerenciais e conhecimento pelas empresas

Controles gerenciais	Quantidade de respostas	Porcentagem
Quanto vende no mês	27	96,4%
Quanto foram os custos e despesas do mês	21	75%
Quanto foi o lucro/prejuízo no mês	18	64,3%
Custo unitário por produto/service	08	28,6%
Vendas por produto/serviço	06	21,4%
Não tem nenhum destes acompanhamentos	0	0

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Os controles gerenciais que mais representaram na pesquisa, foram: quantidade de vendas mensais, custos e despesas mensais e lucro ou prejuízo, o que da totalidade de 28 entrevistados, 27 responderam que controlam as vendas durante cada mês, o que equivale a 96,4%. 21 responderam que controlam os custos e as despesas e 18 controlam o lucro/prejuízo durante o mês. Todos os gestores apresentam pelo menos um controle gerencial. Esses controles gerenciais também se destacaram nos resultados do estudo de (STACKE; FEIL, 2017). Na Tabela 10 evidenciam-se os controles gerenciais que as empresas utilizam.

Tabela 10 - Controles gerenciais pelas empresas

Controles gerenciais	Quantidade de respostas	Porcentagem
Contas a pagar	26/28	92,9%
Contas a receber	26/28	92,9%
Controle e acompanhamento de estoques	15/28	53,6%
Controle de vendas	19/28	67,9%
Controle e acompanhamento de despesas	16/28	57,1%
Não realizam nenhum tipo de controle	0	0

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

No que se referem aos outros controles gerenciais apenas dois gestores não controlam as contas a pagar e o contas a receber. Esses controles foram representativos totalizando um percentual de 92,9%. Lizote, Anglioletti e Zimmermann (2015) informam que as contas a receber estão atreladas as receitas que a empresa possui, reconhecida como faturas e duplicatas. Para Crepaldi (2010), os principais controles financeiros são os controles de caixa, contas a receber e o contas a pagar. Os resultados de contas a pagar e contas a receber, corroboram com os resultados obtidos do estudo de (STACKE; FEIL, 2017). Todos utilizam pelo menos um desses controles gerencias. Na Tabela 11 apresentam-se os artefatos gerenciais e o percentual de utilização pelos respondentes.

Tabela 11 - Artefatos gerenciais

Artefatos gerenciais	Quantidade de respostas	Porcentagem
Margem de Contribuição	05	18,5%
Ponto de Equilíbrio	06	22,2%
Índices de Rentabilidade	05	18,5%
Índices de Lucratividade	07	25,9%
Fluxo de Caixa	22	81,5%
Orçamento Empresarial	17	63%
Relatórios Contábeis (BP e DRE)	10	37%
Controle de Estoque	15	55,6%
Não utilizam nenhum artefato gerencial	0	0

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Dos resultados obtidos o fluxo de caixa, o orçamento empresarial e o controle de estoque foram os artefatos que mais se destacaram com maior nível de utilização. O SEBRAE (2011, p. 1) explica que o “Fluxo de Caixa é um instrumento de gestão financeira que projeta para períodos futuros todas as entradas e as saídas de recursos financeiros da empresa, indicando como será o saldo de caixa para o período projetado”. Para Mucci, Frezatti e Dieng (2016), o orçamento é uma das principais ferramentas e deve ser utilizado no âmbito empresarial. Castanheira (2008) complementa dizendo que é um artefato que atua como alerta aos gestores, demonstrando sua viabilidade.

No que se refere ao controle de estoque Martelli e Dandaro (2015) entendem que as empresas devem refletir em alguns pontos relevantes para o gerenciamento no que se refere a ascensão de seu negócio independente do segmento, sendo algumas delas a gestão e o controle de estoque. De acordo com os respondentes, todos utilizam no mínimo um artefato gerencial em seu processo decisório. Na Tabela 12 destacam-se os responsáveis pela contabilidade da empresa.

Tabela 12 - Responsável pela contabilidade da empresa

Responsável	Quantidade	Percentual
Gestor	17	60,7%
Profissional/Escritório Contábil	11	39,3%
Funcionário Administrativo	0	0
TOTAL	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Observa-se na Tabela 12 que 60% das empresas o responsável é o gestor que acumula essa responsabilidade na empresa. Na Tabela 13 destacam-se os responsáveis pela análise gerencial nas empresas.

Tabela 13 - Responsável pelas análises gerenciais na empresa

Responsável	Quantidade	Percentual
Gestor com auxílio de funcionário administrativo	06	22,2%
Gestor com auxílio de profissional/escritório contábil	13	48,1%
Gestor sozinho	08	29,6%
TOTAL	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Observa-se na Tabela 13 que quase 50% das empresas respondentes, o gestor é o responsável pelas análises gerenciais, em que têm auxílio de um profissional da contábil. Configurando-se a opinião de um expert para auxiliá-lo nas suas tomadas de decisões.

Na Tabela 14 se apresenta como se dá o processo de tomada de decisão nas empresas da pesquisa.

Tabela 14 - Tomada de decisão na empresa

Tomada de decisão	Quantidade	Percentual
Consultando controles gerenciais, com apoio de profissional contábil	12	42,9%
Consultando controles gerenciais, sozinho	07	25%
Sem consultar controles gerenciais, somente com experiências e intuição	06	21,4%
Sem consultar controles gerenciais, somente com opinião de funcionários	03	10,7%
TOTAL	28	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Nas Tabelas 11, 12 e 13, foi abordado o responsável pela administração de cada empresa, a quem compete analisar as informações gerenciais e como é tratada a tomada de decisão na organização. 60,7% que se responsabilizam pela contabilidade de cada empresa são os próprios gestores, em seguida o profissional ou escritório de contabilidade 39,3%. Nenhuma resposta representou o funcionário administrativo. Sobre os responsáveis pela análise gerencial, 48,1% buscam auxílio de um profissional contábil. No que diz respeito a tomada de decisão 42,9% buscam apoio ao profissional contábil para auxiliar na tomada de decisão, através das informações gerenciais produzidas pela contabilidade.

Para Machado, Rapé e Souza (2015) “a contabilidade gerencial vem trazendo o conhecimento e o suporte necessário para que a gestão possa manter os controles internos e externos das empresas em pleno funcionamento e com o mínimo de falhas possíveis”. 09 respondentes não consultam os controles gerenciais, o que não corrobora com as Tabelas 09, 10 e 11 que tratam de controles e ferramentas gerenciais e

que é demonstrado que todos utilizam pelo menos um artefato gerencial. De acordo com Silva (2010) as MPEs limitam-se ao fato de realizarem procedimentos de menor movimentação a necessidade da busca de informações que são produzidas pela contabilidade gerencial. O que torna controverso, pois sem a contabilidade, não é possível a mensuração dos fatos que ocorreram, nem registros para futuras decisões.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo verificar a utilização dos artefatos gerenciais da contabilidade nas micro e pequenas empresas na tomada de decisão. Ao tratar sobre o objetivo da pesquisa, constatou-se que foi atingido o objetivo. A princípio foram explicitadas as características do perfil dos empresários, em que 28 respondentes, e que a faixa etária, pode-se dizer que a concentração maior está entre 26 a 30 anos, com 39,3%, em seguida a faixa entre 41 a 50 anos, com 10,7%; até 25 anos com 10,3%, também se constatou que com 7% está entre 31 a 35 anos; com 7,1% entre 36 a 40 anos e superior a 50 anos. Em relação à escolaridade dos respondentes, o nível de escolaridade que mais se destacou foi o nível do superior incompleto, que apresentou 57,1% e em seguida, a pós-graduação com 17,9% e o nível de escolaridade que apresentou menor porcentagem foi o mestrado e doutorado, com 3,6% e até o ensino médio completo, com 7,1%. Sobre os cursos que os empresários são graduados Contabilidade é o curso que mais ganhou destaque com 57,7%, seguido de Administração com 23,1%. Sobre o cargo exercido, metade dos entrevistados é gerente-proprietário. Ao captar sobre o perfil da empresa, entre as empresas entrevistadas, o setor de atuação o que mais se destacou foi o comércio, apontando 40% e o serviço com 25%.

O tempo mais atuante foi acima de 04 a 10 anos, com 42,9% e de até 03 anos com 35,7% e o menor índice apresentado foi de 11 a 15 anos (7,1%). O faturamento que mais prevalece entre os empresários é o que caracteriza a microempresa e a Tabela de funcionários que a maioria das empresas possui é de até 09 funcionários (75%). No que concerne aos artefatos gerenciais da contabilidade, verificou-se que apenas 01 respondentes dos 28 não controlam o total das vendas mensais (96,4%), em seguida os custos e despesas com 21 respondentes. Outros controles gerenciais que se destacaram foram as contas a pagar (92,9%), a receber (92,9%) e o controle de vendas (67,9%). Nos artefatos gerenciais se destacaram: o fluxo de caixa, orçamento empresarial e o controle de estoque que obtiveram 22, 17 e 15 respondentes, respectivamente. Para finalizar a pesquisa, foi questionado o responsável pela contabilidade da empresa, em que a sua maioria é representada pelo gestor com pouco mais de 60%. Sobre o responsável pelas análises das informações gerenciais 48,1 recorrem ao profissional da contabilidade, como também 42,9% os procuram para auxiliarem na tomada de decisão de seu negócio.

Portanto, esse instrumento de trabalho, contribui para identificar a utilização dos artefatos gerenciais da contabilidade para os micros e pequenos empresários na tomada de decisão de seu negócio, explanando se são utilizados e quais se destacam o perfil das empresas que fazem o uso das mesmas para enfrentar suas fragilidades. Além disso, atribui na identificação dos principais meios que as MPEs, buscam para suprir as necessidades encontradas em seu empreendimento. A pesquisa trata de pontos relevantes, como as principais ferramentas como muitas empresas de segmento comercial, não realizar o uso de controle de estoque não reconhecendo sua real aplicabilidade. Mesmo algumas ferramentas apresentando um percentual expressivo, muitas empresas desconhecem ferramentas importantíssimas para o controle gerencial e facilitador de informações. Estudos demonstram que as micro e pequenas empresas representam significativamente a economia no país, diante disso, se torna necessário tratar de suas características e particularidades. Porém, a realidade da pesquisa pode ter sido influenciada pela quantidade de respondentes na pesquisa, o que poderia ter um resultado diferente tendo uma quantidade mais significativa, o que pode ser uma das recomendações para a pesquisa, somada a aplicação de cidades específicas, comparativos de estados ou regiões, de modo a identificar a utilidade contábil aos micros e pequenos empresários de todo o país.

REFERÊNCIAS

ATRILL, Peter; MCLANEY, Eddie. Contabilidade Gerencial para tomada de decisão. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 221, p. 93, dez. 2016.

BANDEIRA, Marina. **Texto 1B: tipos de pesquisa**. 2013. Disponível em <http://www.ufsj.edu.br/portal-repositorio/File/lapsam/texto%201b%20-%20TIPOS%20DE%20PESQUISA.pdf>.

BERNARDES, D.P.G.; MIRANDA, L.C. Quatro histórias da utilização de informação econômico-financeira nas micro e pequenas empresas: lições para futuros empreendedores. **Revista da Micro e Pequenas Empresas**, v. 5, n. 3, p. 84-98, 2011.

BEUREN, Ilse M.; DOROW, Diego R.; SANTOS, Vanderlei dos. Práticas gerenciais adotadas por micro e pequenas empresas da região do alto vale do Itajaí-SC. In: XIV CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS E II CONGRESSO COLOMBIANO DE COSTOS Y GESTIÓN, 2015, Medellín. **Anais**. Medellín: 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT,

CASTANHEIRA, Dariane Reis Fraga. **O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

COSTA, R. A. T.; MANSO, R. S.; GOMES, M. A. D.; FIGUEIREDO, A. R. Balanço patrimonial como ferramenta para tomada de decisão. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas**. Brasil, p.57 – 67, jan./fev. 2016.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DANTAS, July Caroline de Araújo; MONTEIRO, Ricardo Aladim. **A importância do controle de estoque: estudo realizado em um supermercado na cidade de Caicó/RN**. 2015. 57 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Caicó, 2015.

DOS SANTOS, V.; BENNERT, P.; FIGUEIREDO, G. H.; BEUREN, I. M. Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empre-

sas: estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes. *In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, Natal, RN, 2014.

FELIX, G. L.; DIAS, T. C. Demonstração do Resultado do Exercício e suas Contribuições para o Ambiente Corporativo. *Revista Multidisciplinar e de Psicologia. Brasil*, p. 828-844, 2019.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Mcgrawill, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008. Acesso em: 01 nov. 2016.

HALL, R. J.; COSTA, V. C.; KREUZBERG, F.; MOURA, G. D.; HEIN, N. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados–MS. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 6, n. 3, p. 4-17, 2012.

HORNGREN, Charles T., SUNDEM, Gary L., STRATTON, Willian O; traduzido para o português por Elias Pereira. **Contabilidade Gerencial**. 12ª ed. São Paulo: Pretice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanços**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MUCCI, D. M.; FREZATTI, F.; DIENG, M. **As múltiplas funções do orçamento empresarial**. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 20, n. 3, p. 283-304, 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Demografia das empresas e estatísticas de empreendedorismo**. Rio de Janeiro, 2016.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. INTERNATIONAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICE 1 (IMAP1), March, 1998.

LACERDA, Joabe Barbosa. A contabilidade como ferramenta gerencial na gestão financeira das micro, pequenas e médias empresas (MPes): Necessidade e aplicabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v. [s.n], n. 160, p. 39-53, 2006.

LIZOTE, S. A.; ANGIOLETTI, M. C.; ZIMMERMANN, L. Controle interno no contas a pagar e a receber e seu relacionamento com o desempenho organizacional. *Caderno Científico Ceciesa - Gestão*, v. 1, n. 1, p. 89-99. 2015.

MACHADO, J. R., RAPÉ, S. F. L., & SOUZA, S. R. (2015). Contabilidade Gerencial e sua Importância para a Gestão e Tomada de Decisão das Empresas Contemporâneas. **Revista Eletrônica de Administração & Ciências Contábeis (Opet)**, 11, pp. 1-11.

MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial: 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.
MARTELLI, L. L.; DANDARO, F. Planejamento e controle de estoque nas organizações. **Revista Gestão Industrial**, v. 11, n. 02, p. 170-185, 2015.

MUCCI, D. M.; FREZATTI, F.; DIENG, M. As múltiplas funções do orçamento empresarial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 20, n. 3, p. 283-304, 2016.

OLIVEIRA, Vanessa dos Reis. **Análise da rentabilidade através da margem de contribuição dos produtos e serviços comercializados por uma empresa funerária localizada na Serra Gaúcha**. 2017. 58 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2017.

PARISI, C.; MERGLIORINI, E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PEROVANO, D.G. **Manual de metodologia científica para a segurança pública e defesa social**. Curitiba: Juruá, 2014.

QUEIROZ, Luziana Maria Nunes de. **Investigação do uso da informação contábil na gestão dos micros e pequenas empresas da região do Seridó Potiguar**. Dissertação de Mestrado (Ciências Contábeis). Programa Multiintitucional e Inter-Regional do Consórcio UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília: 2005.

STACKE, Jéssica Aline, FEIL, Alexandre André. Análise da utilização das ferramentas contábeis gerenciais em micro e pequenas empresas. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, Novo Hamburgo, v. 14 n. jan/jun. 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Análise e planejamento financeiro – Fluxo de Caixa**. Brasília, 2011.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Anuário do Trabalho nos Pequenos Negócios**. São Paulo, 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **CAUSA MORTIS O sucesso e o fracasso das empresas nos primeiros 5 anos de vida**. Perfil das Micro e pequenas empresas e Empresas de Pequeno Porte. São Paulo, 2014.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Confira as diferenças entre microempresa, pequena empresa e MEI.** Brasília, 2019.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Entenda o motivo do sucesso e do fracasso das empresas.** São Paulo, 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Perfil das Micro e pequenas empresas e Empresas de Pequeno Porte.** Brasília, 2018.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Ponto de equilíbrio: ferramenta para manter seu negócio seguro.** Brasília, 2019.

SILVA, Manuel Soares da. **Utilidade da informação contábil para tomada de decisões:** um estudo sobre a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas da Grande João Pessoa. 2010. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), 2010.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas Brasileiras.** 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

TEIXEIRA, G. B. **Contabilidade sem contabilidade:** a relação entre as competências do profissional contábil e a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial em empresas prestadoras de serviços contábeis. 2015. 152 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

CAPÍTULO 11

A UTILIZAÇÃO DOS MAPAS CONCEITUAIS COMO FERRAMENTA DE APRENDIZAGEM: UM ESTUDO COM DISCENTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Telma Maria de Souza

Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria - UERN

Keliane de Melo Ramalho

Graduanda em Ciências Contábeis – UERN

Wiliane de França Felipe

Graduanda em Ciências Contábeis – UERN

Welka Preston

Doutora em Agronomia - UFRPE

Professora do Curso de Gestão Ambiental – UERN

Wênyka Preston L. B. da Costa

Doutora em Administração – UNP

Professora do Curso de Ciências Contábeis – UERN

RESUMO

Com o avanço do conhecimento científico, as formas de ensinar e aprender tem se modificado, assim, é necessário novas ferramentas que possam facilitar a aprendizagem. Ensinar e aprender contabilidade requer não apenas um conhecimento contábil, mas também compreender práticas didáticas que possam facilitar a aprendizagem significativa. A presente pesquisa tem como objetivo identificar a relevância do uso de mapas conceituais como ferramenta de aprendizagem, assim como sua aplicabilidade no curso de ciências contábeis em uma instituição de ensino

superior na cidade de Mossoró/RN. Quanto a metodologia aplicada para o alcance de tal finalidade, adotou-se a pesquisa de caráter descritivo, um levantamento com abordagem qualitativa, realizado no curso de ciências contábeis na Universidade do Estado do Rio Grande do Norte-UERN. Como instrumento de pesquisa utilizou-se de uma entrevista com 18 discentes da disciplina de Contabilidade Básica II, como meio para se obter os dados necessários. Com a análise dos resultados foi possível observar uma significância do uso dos mapas conceituais no processo de ensino e aprendizagem dos discentes, bem como a colaboração e a utilidade dos mapas conceituais em suas atividades acadêmicas.

Palavras-chave: Mapas conceituais. Aprendizagem significativa. Ciências contábeis.

ABSTRACT

With the advancement of scientific knowledge, the ways of teaching and learning have changed, so new tools are needed to facilitate learning. Teaching and learning accounting requires not only accounting knowledge, but also understanding didactic practices that can facilitate meaningful learning. This research aims to identify the relevance of the use of concept maps as a learning tool, as well as its applicability in the accounting sciences course in a higher education institution in the city of Mossoró / RN. Regarding the methodology applied to achieve this purpose, we adopted the descriptive research, a survey with qualitative approach, conducted in the accounting science course at the State University of Rio Grande do Norte-UERN. As a research instrument we used an interview with 18 students of the Basic Accounting II discipline, as a means to obtain the necessary data. With the analysis of the results it was possible to observe a significance of the use of the concept maps in the teaching and learning process of the students, as well as the collaboration and the usefulness of the concept maps in their academic activities.

Keywords: Concept maps. Meaningful learning. Accounting sciences.

1 INTRODUÇÃO

Devido ao processo de globalização a sociedade vem sofrendo rápidas e constantes mudanças, que fragmenta conceitos na sua totalidade provocando assim alterações no ensino e aprendizagem. Neste contexto, torna-se necessário criar estratégias que permitem o desenvolvimento para se compreender e entender acerca dos conteúdos vistos em sala de aula. Entre os avanços tecnológicos, o conhecimento científico tem se aprimorado e com essa evolução digital que cada vez mais proporcionam novos conhecimentos, chega-se ao momento de repensar em uma busca

por estratégias que possam facilitar a aprendizagem mais significativa, já que esses eventos têm transformado as formas de ensinar, conhecer e aprender.

Nesse contexto, ensinar e aprender noções de contabilidade requer compreender não apenas conhecimento contábil, mas também ter compreensão sobre práticas didáticas que auxiliem o aluno na aprendizagem. Nesse sentido, Martins (2017) destaca os mapas conceituais (MCs) como ferramenta de mapeamento de informações, em que se pode representar o conhecimento de várias maneiras, como, por exemplo: palavras e desenhos, tornando-se útil para compartilhar e solidificar algum tipo de conhecimento.

Tendo em vista a existência de várias outras pesquisas relacionando o uso dos mapas conceituais, como, por exemplo, na área das ciências exatas, da educação, das ciências humana e da saúde, para viabilizar o ensino-aprendizagem (BUCHWEITZ, 2013). Assim, surge a necessidade de fazer uso desse instrumento para auxiliar no ensino de Ciências Contábeis, devido ao fato da contabilidade passar constantemente por transformações, buscando sempre se aprimorar ou até mesmo pelo fato desta sofrer influência de outros campos de atuação, destarte, os discentes ou até mesmo os já contabilistas atuantes, tem que se manter sempre atualizados. Surge então, a justificabilidade de utilizá-los na contabilidade como instrumento de aprendizagem. Lima *et al.* (2017) cometam que os MCs têm significância quando utilizados no meio escolar, sendo considerados como um instrumento de apoio na aprendizagem atualmente.

Com base no exposto, propõe-se a seguinte questão de pesquisa: qual a utilização do uso dos mapas conceituais como ferramenta de aprendizagem: um estudo com os discentes de ciências contábeis? Assim, o artigo objetiva analisar a utilização do uso dos mapas conceituais como ferramenta de aprendizagem: um estudo com os discentes de ciências contábeis.

Além desse estudo, outros estudos foram realizados, como, por exemplo, “Emprego da Técnica de Mapas Conceituais em Disciplinas de Contabilidade Com Abordagem Gerencial” pesquisa desenvolvida por Vasconcelos e Araújo (2017) que teve como objetivo geral: “obter evidências acerca do valor pedagógico dos mapas conceituais para a potenciação da aprendizagem” discutindo no estudo os benefícios que a aplicação da técnica MCs, podem proporcionar no ensino-aprendizagem. E ‘Ensinar Conceitos em Ciências Contábeis’ Laffin (2015), seu estudo retrata a colaboração dos mapas conceituais como para ensinar e aprender conceitos em Ciências Contábeis, como objetivo de pesquisa “compreender o uso deste recurso na diferenciação e reconciliação de conceitos visando à aprendizagem significativa e simultaneamente à reflexão sobre a prática pedagógica”.

Assim sendo, identifica-se que esse estudo é relevante, devido às constantes mudanças no ensino e na aprendizagem. Considerando que a contabilidade é uma ciência que busca constantemente uma assimetria informacional, provoca mudanças no âmbito acadêmico, assim, se faz necessário a busca por novos métodos de estudo e os mapas se tornam uma ferramenta de auxílio fundamental para os alunos. Vas-

concelos (2015) afirma que o uso dos MCs para o discente no processo de ensino, aprendizagem serve como recurso para explorar e atribuir um significado, ao qual possui como finalidade a aquisição de conhecimento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 MAPAS CONCEITUAIS

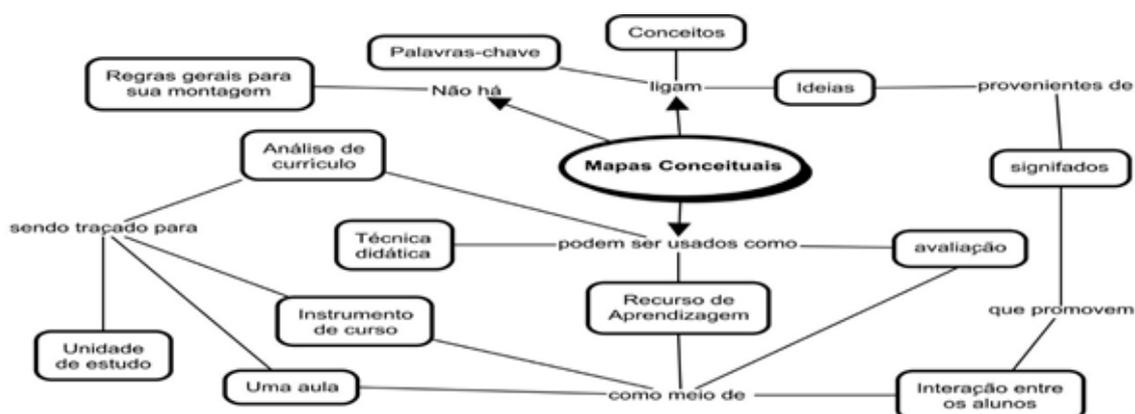
Este método de mapeamento surgiu na década 70, ao qual foi desenvolvido por Joseph Novak, devido à necessidade de simplificar e observar o desenvolvimento do aluno e o seu aprendizado, logo foi dado o seu valor. Primeiramente o estudo foi aplicado com crianças do ensino fundamental menor, durando estes cerca de 10 anos, em que se realizou um quadro comparativo com as que tinham visto estes mapas mentais com as que não tiveram nenhum contato com esta forma de ensinamento.

Novak acreditava que estes alunos ao qual tinham acesso a esta ferramenta conseguia agregar conceitos para anos posteriores, ou seja, seria capaz de desenvolver a compreensão e influenciar o entendimento dos mesmos. Maffra (2010) assegura que os MCs possuem significados individuais, ao qual representa a compreensão de quem o produziu devido a estes vários entendimentos diferenciados vão gerar conceitos diferentes e possivelmente mapas com significados próprios, mostrando a compreensão de um conteúdo já visto, agora exposto de outra forma, através da reconstrução de sentido que é atribuído por quem construiu, já que a interpretação do conteúdo trabalhado varia de pessoa para pessoa, não existindo uma forma correta ou incorreta de se construir um mapa conceitual.

Apesar de já estarem em uso desde os anos 70, somente obtiveram força nos anos 90, com a era tecnológica, que surgiu dispositivos capazes de recriar, elaborar, e até mesmo o compartilhamento dos mapas conceituais (NUNES, 2010). Observou-se que esse instrumento vem sendo utilizados por faculdades de ensino superior, principalmente em programas de mestrado e doutorado buscando facilitar a aprendizagem dos discentes em sala de aula.

Destarte, deve existir um conhecimento mínimo de um assunto para a elaboração de um mapa conceitual, já estes representam a compressão, como completa Igarashi (2010) ao dizer que um indivíduo adquiriu conhecimento de um assunto quando o mesmo pode atribuir um significado as informações que lhe são passadas, dessa forma o aluno que se esforça para entender e atribuir um sentido a um assunto se destaca quanto as funções de ensino e aprendizagem. De acordo com Souza (2010) os MCs podem ser usados de várias maneiras, como instrumento de aprendizagem e métodos avaliativos, criando possibilidades para organizar e ajudar em experiências didáticas e no desenvolvimento, regulando o que aprender. Na figura 1, tem-se um mapa conceitual que representa as formas que esse recurso pode ser utilizado.

Figura1: Funções que os mapas conceituais fornecem.



Fonte: Elaborado com base em Souza (2010).

A figura 1 exemplifica as atribuições que os MCs podem oferecer, tornando-se uma ferramenta flexível com finalidades diferentes. Deste modo, os MCs são um método para se buscar e explicar significado de assuntos estudados, sendo uma estratégia que estimula a aprendizagem. Amoretti (2001) diz que os MCs mostram o decurso da organização do conhecimento, através de uma relação estabelecida nos conceitos e palavras de ligação, indo além da aparência que é dada ao mapa, havendo uma interação da aparência com a linguística, fazendo parte disso o objetivo: a aprendizagem.

2.2 APRENDIZAGEM SIGNIFICATIVA E MECÂNICA

A Teoria da Aprendizagem Significativa (TAS) foi propositura de David Ausubel por volta entre 1918 a 2008, no qual o mesmo dedicou-se a estudos da psicologia educacional, sua principal atenção era descomplexificar o conhecimento, ensino e a aprendizagem, teoria está baseada no “conhecimento prévio e predisposição de aprender” (MOREIRA; MASSONI, 2015).

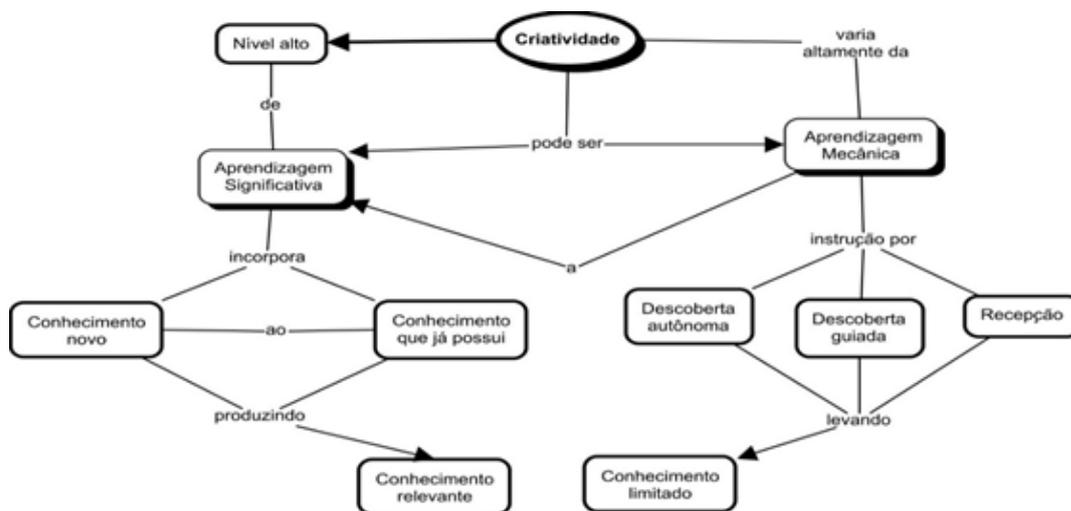
Para compreender o que é aprendizagem é necessário considerar não só o conhecimento adquirido pelo indivíduo, mas também o conhecimento subsunto, aos quais estes se diferenciam, por um se tratar de um aprendizado visto na sala de aula e o outro se referir as experiências pessoais vividas pelo sujeito, pois este serve como um gancho que fará no futuro com que a informação passada seja absorvida mais facilmente, servindo assim como menção para fixar o que foi visto. De acordo com Moreira (2013) nos dias atuais buscou-se identificar a diferença entre o conhecimento prático e o teórico, tal necessidade se origina da união desses saberes que como resultado gera uma reflexão, e dar a oportunidade de livres discussões sobre o assunto.

Nesse sentido, cabe destacar a diferença entre a aprendizagem significativa e a mecânica, em que a primeira pode ser classificada como uma estrutura cogniti-

va que o estudante adquire, baseado em um conhecimento prévio, ou seja, este já estava familiarizado com o que lhe foi apresentado, lhe dando um significado que implica em uma compreensão ao qual este consegue transferir, explicar e descrever (MOREIRA 2012). A figura 2 explica os princípios da criatividade como nível de conhecimento.

Conforme visto, observa-se que as estratégias de ensino e aprendizagem são uma relação verdadeira entre o conhecimento preexistente com o conhecimento recentemente adquirido, viabilizando assim a aprendizagem significativa, que relacionam ideias novas com outras existentes. Já a segunda se diferencia por ser um conhecimento que não necessita de compreensão, dessa forma, não será necessário que o aluno manifeste uma interpretação ou significado, essa aprendizagem acontece com a falta de um conhecimento, tornando-se assim, algo limitado. É necessário que o material consultado seja claro para se obter conhecimento, e está ao nível de conhecimento que já foi adquirido anteriormente pelo aprendiz, gerando assim um conhecimento com valor, para que venha ser um aprendizado significativo (NOVAK; CAÑAS, 2010).

Figura 2: A criatividade como nível de conhecimento



Fonte: Elaborado com base em Novak e Cañas (2010).

Moreira (2012) afirma que toda nova informação traz consigo um significado novo para o sujeito, acompanhado da relevância cognitiva já presente, ou seja, uma ancoragem de conceitos e ideias através da estrutura do conhecimento: grau de clareza, estabilidade e diferenciação.

Outro aspecto que deve ser considerado é o papel do professor que é fundamental na instrução e na aquisição de conhecimento adquirido pelo aluno, pois este é o intermediador da formulação de conceitos dos discentes, já que o mesmo é quem possui o domínio e competência para transferir a formulação de intelecto do aluno. Santos (2013) enfatiza que a função do educador em relação à aprendizagem

significativa é estimular conceitos que já foram aprendidos, para que dessa forma o aluno construa e amplie o seu conhecimento tornando-se assim mais compreensivos a novos conceitos.

De acordo com Lemos (2011) o processo de aprendizagem pode ser considerado constante, pessoal, propositado, dinâmico, de interação e interativo. O que gera um conhecimento particular a cada indivíduo se tornando algo que é construído progressivamente. Logo, este processo possui relevância quanto à aprendizagem do discente e enfatizam as habilidades e valores que são adquiridos por eles nesse momento de formação e observação.

Igarashi (2010) cita como exemplo de aprendizagem mecânica o uso de métodos decorativos para se resolver questões como tabuadas que são frequentemente usadas nas escolas e estão presentes por vezes até a graduação e que um indivíduo adquirir conhecimento de um assunto quando o mesmo pode atribuir um significado as informações que lhe são passadas. Dessa forma, o aluno que se esforça para entender e atribuir um sentido a um assunto se destaca quanto a funções de ensino e aprendizagem.

Já em relação à função do educador quanto a aprendizagem significativa é estimular conceitos que já foram aprendidos, para que dessa forma o aluno construa e amplie o seu conhecimento tornando-se assim mais compreensivos a novos conceitos e que a aprendizagem superficial acontece quando há a necessidade de realizar alguma tarefa, já que a mesma é encarada como uma imposição externa, trazendo como consequência apenas uma memorização e classificação das informações que seriam necessárias para determinado momento, em que o aluno pode saber descrever e destacar os pontos principais, porém não consegue compreender a relevância do assunto (SANTOS, 2013).

2.3 ELABORAÇÃO DE MAPAS CONCEITUAIS (MCs)

Para se dá início a elaboração do mapa conceitual basta uma folha de papel e caneta, ou a partir da aplicação de práticas didáticas, como o uso dos computadores (MAFFRA, 2010). Como dito anteriormente em outro tópico deste estudo, não existe uma regra, a forma certa para a construção do mesmo, entretanto, existe formas mais práticas e com os avanços do ambiente virtual que atualmente se encontra o mundo, acaba que proporcionando um impulso para o fomento do saber, buscando uma motivação maior como diz Correia *et al.* (2016, pag. 41) ‘aprender a aprender e aprender por toda vida’ e a estudar.

Existem *softwares* que promovem e descomplexifica o conhecimento, um dos suportes que facilitam a produção dos esquemas conceituais, como, por exemplo o *CMap Tools*, uma ferramenta que permite representa-los graficamente e o manuseio com flexibilidade, sendo necessário a instalação do utilitário que trabalha de forma independente e/ou via internet (CABRAL, 2003). O programa CMap Tools é o resultado de uma pesquisa desenvolvida em uma Universidade da Flórida, elaborado pelo *Institute for Human Machine Cognition* (IHMC), o aplicativo permite a construção de modelos, o compartilhamento e a navegação (CAÑAS, 2004).

Tendo em vista que uma das principais dificuldades do aluno é conseguir entender o conteúdo a ele exposto, sendo assim, os mapas tornam-se estratégias de aprendizagem. Castro (2015) define que o conceito de aprender é bem amplo, que varia em resolver questões difíceis á apenas decorar um número de um colega, logo, o aprendizado sólido é aquele que pode ser usado hoje ou daqui a dez anos, deixando claro que o conhecimento não pode ser esquecido, pois, o mesmo não seria verdadeiro.

As produções dos gráficos bidimensionais dos mapas precisam ser vistas como um grupo de assuntos que necessitam ser desenvolvidos de modo que evidenciem as conexões existentes entre eles (MAFFRA, 2010). Completando com a visão de Souza (2010), a produção dos MCs gera uma relação entre os significados, provocando um conhecimento em relação à construção social e o raciocínio reflexivo.

Moreira (2010) afirma que o sentido dos MCs são seus diagramas que possui ligações de significados e uma classificação de conceitos, em que os mesmos procuram associá-los. Através de um conhecimento prévio sobre qualquer assunto, pode-se desenhar um mapa conceitual realizando uma seleção do conteúdo para dispor no esquema, atentando-se sempre ao impacto visual do mesmo, pois adicionar fundos escuros ou cores diversificadas podem deixa-lo pesado, ou o uso de setas, ou a falta delas, podem interferir no significado e sentido que lhe foi atribuído inicialmente.

É necessário atentar-se as três características para produzi-los: a) os conceitos: despostos em caixas são substantivos ou locuções substantivas, ou seja, uma síntese dos aspectos mais fundamentais de um conteúdo, ficando na parte superior os com distintos níveis de concretude e destacados; b) ligações: locuções verbais ou verbos, que servem para relacionar e ligar conceitos; c) Proposições: estas definidas como dois conceitos relacionados por uma ligação (MOREIRA, 2010).

Para criar um mapa conceitual no *CMap Tools* é necessário: a) instalar o programa no computador; b) abrir o programa: Para iniciar basta localizar seu ícone na área de trabalho; c) Iniciando o seu uso: clica-se em Arquivo, na barra de menu superior e depois em Novo Cmap; d) Surgirá uma nova tela: ao iniciar o programa basta dar um duplo-clique no meio da tela, que se abrirá uma caixa; e) Adicionar um conceito ao mapa: clica dentro da caixa que foi aberta e digita; f) Personalização do mapa: tem como definir vários estilos nas caixas dos conceitos, nas ligações entre os conceitos, definir o tipo e tamanho, cor, estilos, alinhamento e margem, basta clicar em estilos; g) Para salvar: basta clicar em arquivo na barra do menu superior e depois ir em 'Salvar Mapa Conceitual' (INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE, 2004).

Existe uma diversidade de modelos de mapas a disposição, que foram construídos com um proposito. Alguns apresentam mais facilidade na produção e são por vezes mais escolhidos por estes apresentarem essa simplicidade, sem exigir muito do mapeador, outros são mais complexos por ser necessário um aprofundamento sobre o assunto, para conseguir colocar de forma estruturada os encadeamentos dos conceitos. Os do tipo, mapa, teia de aranha são dispostos no centro do mapa um conceito central, que servirá para que os demais se irradiem, apresenta facilidade para estrutura-lo, pois este não necessita de vários conceitos centrais, por não haver a preocupação com hierarquização,

porém a intenção do autor não fica exposta de forma clara, podendo comprometer a compreensão.

Já o modelo hierárquico segue uma estrutura lógica descensional de relevância, ou seja, o que for mais essencial fica na parte superior, sempre numa forma de destaque e os conceitos de auxílio e menos irrestritos vão fazer interligações, mas este por vez requer um grau de conhecimento maior por parte do autor, um aprofundamento sobre o tema trabalhado no mapa, apesar de ser mais complexo para se elaborar, de certa forma é o que pode ter uma compreensão, pois explica com perspicuidade o assunto (TAVARES, 2007).

2.4 OS MAPAS CONCEITUAIS NO ENSINO DE CONTABILIDADE

No âmbito global ao qual se vivencia a exigência que os profissionais estejam preparados, não sendo diferente dos alunos do curso de ciências contábeis que serão futuros profissionais da contabilidade na sua função de contador, onde terão que fornecer informações confiáveis para as entidades. Assim, cabe a universidade ter por objetivo proporcionar aos discentes, um conhecimento, com bases específicas para que os mesmos possam desenvolver sua competência e capacidade no desempenho de suas funções, independentemente de onde estudarem (TEDESCO, 2012).

Como dito por Silveira e Miltão (2013), o docente pode utilizar os MCs como ajuda para revisão da temática trabalhada, sendo necessário ter um planejamento para que o aluno possa dar significado ao conteúdo abordado. E de acordo com Cunha (2013), para que um professor possa usar em sala de aula os MCs ele precisa ensinar aos estudantes como eles funcionam e como devem ser usados, para que dessa forma o educando possa entender que em um mapa conceitual tem um conteúdo pertinente em forma de tópicos, que são essências para que se possa fixar o conteúdo. Dessa forma, o discente começa a valorizar essa ferramenta e sua metodologia em seu curso, já que a mesma irá facilitar sua compreensão.

As práticas de ensino, comumente adotada pelos docentes de contabilidade, são as aulas expositivas, fazendo o emprego como, por exemplo, de: *data show*, lousa e pincel, vídeo aula e retroprojeter. É essencial que o professor faça um planejamento pedagógico da aula e a forma que ele dará essa aula vai gerar um resultado, todavia, por vezes para o aluno o reflexo não positivo (MAZZIONI, 2013). Segundo Yoshimoto *et al.* (2017), os MCs não são apenas um instrumento para representar ligações de conceitos que tenham significados, os mesmos tem suas características, em que a sua construção pode variar de acordo com o entendimento e os significados que lhe são atribuídos, podem ser aplicados em qualquer nível de ensino, servindo para auxiliar e ajudar a compreender os conteúdos em abordados. Souza e Boruchovitch (2010) afirmam que as produções dos mapas podem estimular a construção social de conhecimento.

Os instrumentos de métodos avaliativos são inúmeros, ao qual variam de acordo com o objetivo que se pretende alcançar, assim, os MCs é uma das formas para se alcançar uma avaliação mais compromissada com a aprendizagem e o desenvolvimento

do discente (SOUZA, 2010). Medindo o conhecimento adquirido no processo de ensino-aprendizagem, já que os mesmos oferecem uma visão progressiva de como o aluno está evoluindo, havendo assim, uma autorregulação. Como em Souza e Boruchovitch (2010) geralmente os primeiros MCs elaborados pelos aprendentes mostram o conteúdo de uma forma superficial, referente ao assunto estudado para sua elaboração, estes evidenciam uma organização do conhecimento trabalhado representado por sua apropriação e para Moreira (2012) o professor deve se preocupar em analisar os mapas de forma qualitativa, preocupando-se em interpretar as informações que o aluno traça em seu mapa, tentando identificar a aprendizagem significativa ao invés de se preocupar com pontuações.

Para se ter uma conformidade entre a linguagem contábil, seus conceitos e normas já existentes, é necessário adentrar nas ‘relações teórico-práticas’ no contexto social do discente, para promover o conhecimento da ciência contábil, com a perspectiva que os mesmos venham adquirir a compreensão do que foi estudado. É proposto o uso da estratégia MCs no ensino de contabilidade com o propósito de constituir significações no aprendizado, favorecendo o crescimento da intelectualidade do estudante, por estes serem um recurso que facilita o entendimento de um conhecimento novo como a ampliação de um já existente, ou seja, tem-se aí uma relação da aprendizagem significativa, a TAS de David Ausubel (LAFFIN, 2015).

2.5 ESTUDOS ANTERIORES

Diante do que foi observado em outras pesquisas, o que incentivou a elaboração desse artigo, foi o crescimento da utilização dos MCs nos últimos anos em diversas áreas de conhecimento, no contexto do ensino-aprendizagem (BUCHWEITZ, 2013). No Quadro 1, destacam-se alguns estudos publicados acerca da temática.

Quadro 1: Pesquisas anteriores sobre a utilização dos mapas conceituais.

Tema	Autor(es)	Intuito
A utilização dos mapas conceituais na formação continuada dos professores universitários.	Fontanini, Krast, Bomfim (2016).	Identificar as contribuições dos mapas conceituais na formação continuada dos professores universitários e as contribuições de sua utilização aplicação em suas atividades diárias docentes.
A utilização do mapa conceitual no ensino da contabilidade.	Silva, Rosa, Maciel (2015).	Verificar o uso dos mapas conceituais como ferramenta de aprendizagem através da percepção dos discentes quanto aos conceitos abordados.
Avaliação da percepção do uso de Mapas conceituais e estudos de caso no ensino de finanças: análise das respostas dos alunos de administração financeira da UFAM.	Teixeira <i>et al.</i> (2015).	Observar a compressão dos discentes através de estudos de caso e mapas conceituais na área de finanças quanto a criatividade, motivação e a proficiência.
A utilização de mapas conceituais como recurso didático para a construção e interrelação de conceitos.	Carabetta Júnior (2013).	Averiguar a utilização dos mapas conceituais como um recurso metodológico para facilitar a compreensão adequada de teorias e alinhamento da realidade estudada

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Como em Novak e Cañas (2010, p. 39) “[...] os mapas conceituais ajudam os estudantes a entender o seu papel como aprendizes”. Como já observado, os MCs trazem inúmeras contribuições para o meio acadêmico, conforme visto os estudos em áreas diferentes do uso do mapa conceitual como ferramenta de aprendizagem.

3 METODOLOGIA

Diante da necessidade de determinar o delineamento da pesquisa e descrever as características do estudo, com relação aos objetivos foi adotada a pesquisa descritiva, pois busca descrever e explicar características de uma determinada amostra ou fenômenos estudados, procurando assim registrá-los, analisá-los e interpreta-los, esta consiste em descrever e observar acontecimentos, sem alterar o conteúdo ao qual se está sendo pesquisado. Para avaliar o uso de métodos na coleta dos dados tais como, por exemplo: questionários e análises, ou seja, uma forma de levantamento (PRODANOV; FREITAS, 2013; APPOLINÁRIO, 2011).

Quanto aos procedimentos utilizados, trata-se de um levantamento, visando descrever os fatos acontecidos durante o período da pesquisa, esse tipo caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas cujo desempenho se deseja conhecer, propiciando uma riqueza de conhecimento sobre o assunto estudado (GIL, 2008).

Em relação à abordagem do problema ao qual se refere esta pesquisa, caracteriza-se como qualitativa, pois não emprega em seu processo, instrumentos estatísticos, de forma que demonstre resultados precisos com o objetivo de destacar características que não é possível com a abordagem quantitativa. Assim, esta se preocupa em explicar e apresentar o que os métodos estatísticos não conseguem descrever, devido este apresentar, em contrapartida certo grau de dificuldade em sua essência, pelo uso da abordagem qualitativa, o observador procura expor as dificuldades quando se depara com uma dada hipótese, estabelecendo uma relação entre as variáveis (RAUPP; BEUREN, 2013; MARCONI; LAKATOS, 2011).

Foi utilizada como instrumento de pesquisa a técnica entrevista com os discentes do 2º período do curso de Ciências Contábeis da UERN, Campus Central – Mossoró/RN, com perguntas elaboradas pelos autores, onde não foi exigido que os mesmos se identificassem, e o período das entrevistas ocorreu em março de 2019, sendo estruturada com onze questões abertas. O universo total da população que cabe a este estudo é 26 alunos matriculados na disciplina de contabilidade Básica II, aos quais 18 compõem a amostra do estudo, devido no dia da entrevista só estarem estes presentes. A entrevista foi feita em sala de forma individual na última aula da disciplina. A escolha pela turma que está no início do curso se justifica pelo fato de ver a evolução dos mesmos quanto à utilização dos mapas em seus estudos e também por este proporcionar o alcance dos objetivos apresentados, tendo a finalidade de levar o aluno a se identificar com a temática estudada, sendo esta por sua vez essencial para uma problemática clara e objetiva.

Os discentes fizeram o uso do utilitário *CMap Tools* para a construção dos MCs, em que se realizou uma apresentação pelas monitoras e o professor da disciplina, mostrando como utilizar a ferramenta para a construção dos mapas conceituais, em que os mesmos tiveram acesso de forma gratuita ao programa disponível para download em: (<http://cmap.ihmc.us>), a cada aula era deixado um tema das normas de CPC (Comitê Pronunciamentos Contábeis) para que os alunos construíssem seus mapas e no final da aula estes eram discutidos com a turma, em que cada um fazia a exposição do que aprendeu com o mapa, fazendo-os parar para pensar na percepção de como eles evoluíam na construção dos MCs e no aprendizado. Com os dados coletados para obter os resultados foram feitos confrontos entre as respostas dos entrevistados com o referencial teórico, para conseguir alcançar os objetivos deste estudo.

4 RESULTADOS

Nessa fase da pesquisa procurou-se localizar aspectos referentes a percepção dos discentes sobre o uso dos mapas conceituais como ferramenta de aprendizagem no curso de contabilidade. As informações dissertadas foram coletadas por entrevistas realizadas de forma individual, com os discentes de Ciências Contábeis, conforme descrito nos aspectos metodológicos, ao qual o estudo foi realizado com 18 discentes matriculados na disciplina de Contabilidade Básica II.

Na realização da entrevista o primeiro questionamento correspondeu em relação às dificuldades que os mapas descerram, se há entendimentos equivocados e o nível de concentração dos discentes e seu estado emocional quanto a elaboração dos mesmos. Mediante o relato dos entrevistados, pode-se perceber que todos os 18 participantes da entrevista, acreditam que sim, que a utilização dos mapas conceituais, trazem sua maioria, contribuições como mostrar as dificuldades de interpretar os CPC's e sentem dificuldade na elaboração por esse fator. Dentre os diversos relatos, destacam-se os relatos dos entrevistados 4, 5 e 11:

Sim, revela as nossas dificuldades pessoais quanto a linguagem e conteúdo dos CPC's. (entrevistado 4).

Sim, através da confecção do mapa e de como ele é feito (entrevistado 5).

Sim, pois dão muito trabalho para fazer já que tem que ler os CPC's por completo que tem uma linguagem mais difícil de entender (entrevistado 11).

Estando em concordância o que se obteve nos relatos com a literatura, pois para Yoshimoto *et al.* (2017), os MCs podem ser aplicados em qualquer nível de ensino, e este vai variar de acordo do entendimento e significado a ele atribuído, servindo para auxiliar e ajudar a compreender os conteúdos abordados.

No segundo questionamento, se em relação à técnica de mapeamento conceitual mostrou-se como um instrumento interessante para o estabelecimento de as-

sociações interdisciplinares. Mostrou-se nos relatos que a maioria concorda que os mapas vêm auxiliar o aprendizado não só na disciplina de contabilidade básica II, mas em várias outras disciplinas do curso. Destacando-se os seguintes relatos, 13, 4, e 1.

Sim, através da elaboração dos mapas conceituais, estabeleceu-se um meio mais prático de relacionar as matérias (entrevistado 13).

Sim, foi de grande ajuda no âmbito de desenvolvimento de outras disciplinas (entrevistado 4).

Sim, através dessa técnica ficou mais claro o entendimento dos assuntos (entrevistado 1).

Analisando o que se obteve dos entrevistados e diante do que Buchweitz (2013) afirma que os MCs estão presentes em várias outras áreas, como, por exemplo, nas ciências exatas, educação, ciências humana e da saúde, viabilizando o ensino-aprendizagem. Assim, logo este também é um instrumento que pode auxiliar o ensino de Ciências Contábeis. Portanto, estando em acordo os resultados obtidos dessa pesquisa com o anteriormente já citado.

Em relação à terceira pergunta, se os mapas conceituais são úteis ao empreendimento de práticas colaborativas, trabalhos em equipe, a maioria dos alunos falou que estes não são uma prática colaborativa de trabalho em grupo, isso pode se dá ao fato que foi adotada a metodologia de elaboração dos mapas de forma individual. Cabe destacar os seguintes relatos, 13 e 8. Não foi observada (constatada) tal colaboração (entrevistado 13).

Não, pois os mapas foram feitos de forma individual (entrevistado 8).

Não estando a metodologia adotada errada, pois Maffra (2010) assegura que os MCs possuem significados individuais, ao qual representa a compreensão de quem o produziu, devido a estes vários entendimentos diferenciados vão gerar conceitos diferentes e possivelmente mapas com significados próprios, logo, não existindo um modelo ou metodologia certa para ser empregada para se elaboração dos MCs.

A quarta pergunta se indagou quanto a liberdade na construção dos mapas, se este estimula a criatividade. Mediante os relatos dos entrevistados, estes afirmaram que possuem liberdade e que também os proporciona um entendimento lógico dos conteúdos. No meio dos relatos, se ressaltou os seguintes:

Sim, é um método sistemático distinto de elaboração e compreensão de mapas (entrevistado 8).

Sim, visto que os conceitos abordados são vistos, demandando uma ordenação que beneficie a compreensão lógica (entrevistado 5).

Sim, pois tem a liberdade na criação (entrevistado 16).

Sim (entrevistado 1).

No estudo de Novak e Cañas (2010) os mesmos destacam que a criatividade representa o nível de conhecimento, através da aprendizagem significativa, com uma relação verdadeira entre o conhecimento preexistente com o conhecimento recentemente adquirido gera o conhecimento relevante. Ou seja, a criatividade vai representar o nível de entendimento do aluno de um determinado assunto. Onde no presente estudo, foi possível observar e constatar que houve essa liberdade da criatividade na elaboração dos mapas com o grau de aprendizagem, pois possibilitou uma compreensão lógica dos conteúdos por parte dos discentes.

Com a quinta pergunta buscou-se saber quanto a visão e importância atribuída à disciplina e como os mapas ajudaram auxiliar a aprendizagem. Notou-se que os discentes atribuem uma relevância para a disciplina, bem como na utilização da ferramenta MCs, dada a circunstância que é uma das disciplinas no curso que serve como base para disciplinas futuras, já que se aborda conceitos, normas contábeis, elaboração de demonstrações contábeis e demais atividades da ciência contábil, possibilitando aos alunos um conhecimento base indispensável para avançar no aprendizado. Destacam-se os seguintes relatos:

Apresentar o meio “mapa conceitual” como ferramenta fundamental para o estudo (entrevistado 10).

Trata-se de disciplina de maior importância dos períodos para o curso (entrevistado 1).

De extrema importância, tendo em vista que com a disciplina é possível conhecer importantes pontos da contabilidade (entrevistado 2).

É muito importante, pois sempre que se elabora o mapa pega os principais pontos (entrevistado 18).

Estando presentes esses resultados obtidos de acordo com a visão de Laffin (2015), onde este fala que a proposta do uso da estratégia MCs no ensino de contabilidade é constituir significações no aprendizado, favorecendo o crescimento da intelectualidade do estudante, por estes serem um recurso que facilita o entendimento de um conhecimento novo. Assim, observa-se que os discentes valorizam essa ferramenta e sua metodologia dentro da disciplina e do curso, já que a mesma facilita a compreensão dos conteúdos mais complexos.

Quando questionados na sexta pergunta, a respeito da predominância de estrutura dos mapas se foram pouco complexas ou muito complexas. De forma geral, obteve-se que os mapas conceituais possuem um grau de baixa complexidade a elaboração na questão de estruturação. No qual, têm-se os relatos que se destacam entre os demais: Pouco complexa, pois foram previamente explicadas em sala de aula (entrevistado 7).

Pouco complexa, muito simples a elaboração dos mapas (entrevistado 9).

Pouco complexa, geram elaborações simples (entrevistado 2).

Como dito por Maffra (2010), para iniciar a elaboração dos MCs basta uma folha de papel e caneta, ou aplicação de formas mais práticas e didáticas, como o uso

dos computadores, onde Cabral (2003) completa mostrando que existem *softwares* que descomplexifica a estruturação dos mapas conceituais, um dos suportes que facilitam a produção dos esquemas conceituais, é o *CMap Tools*, que facilita a elaboração da estrutura dos mapas. Em que os discentes demonstraram apreciar a forma que se estrutura o mapa final.

Questionados quanto se houve intervenção e *feedback* acerca da aplicação da técnica, na sétima questão. Os discentes deixam claro que sempre houve intervenção e *feedbacks* realizados pelo docente na busca de tentar corrigir algum entendimento equivocado dos conteúdos, na busca que o aluno adquira o conhecimento. No meio dos relatos obtidos se ressalta:

Sim, o professor sempre debatia em sala os conteúdos dos mapas (entrevistado 15).

Sim e foram positivos para os conhecimentos construídos (entrevistado 3).

Sim, tanto no mapa como também na hora de explorar o conhecimento adquirido (entrevistado 8).

Sim, debates importantes, pois ajuda a fixar o conteúdo através das opiniões diversas (entrevistado 12).

Para Moreira (2012) o professor deve se preocupar em analisar os mapas de forma qualitativa, preocupando-se em interpretar as informações que o aluno traça em seu mapa, tentando identificar a aprendizagem significativa ao invés de se preocupar com pontuações. Portanto, é possível identificar que há uma preocupação sempre presente de se certificar que a aprendizagem adquirida é significativa, já que sempre se busca debater com os alunos os conteúdos gerados através dos mapas conceituais.

Em relação às dificuldades que foram encontradas na elaboração dos mapas na oitava questão. Tendo em vista que uma das principais dificuldades dos discentes relatadas por eles, foi de conseguir entender os conteúdos que utiliza termos mais técnicos. Dos relatos colhidos os discentes destacam as seguintes dificuldades:

Entendimento de termos técnicos, como os dos CPC's (entrevistado 9).

As dificuldades se deram por razão do conteúdo (linguagem, tamanho, estilo) já com relação ao *CMaps* não houve dificuldades relevantes (entrevistado 11).

A prática de escolher os principais pontos (entrevistado 4).

Fazer resumo de assuntos muito longos (entrevistado 17).

Sendo assim, a ferramenta apresentada é eficiente estratégia para o processo de ensino e aprendizagem. De acordo com Lemos (2011) o processo de aprendizagem pode ser considerado constante, pessoal, propositado, dinâmico, de interação e interativo. O que gera um conhecimento particular a cada indivíduo se tornando algo que é construído progressivamente. Conforme o decorrer da disciplina os alunos conseguiram fazer um entendimento dos conteúdos superando as dificuldades iniciais em entender a linguagem presente nas normas contábeis, através do uso dos mapas.

Em relação às vantagens que podem ser destacadas na elaboração dos mapas, com a nona pergunta. Percebe-se que os discentes destacam como as vantagens de fazer o uso da técnica, mapas conceituais, se ressaltam os seguintes relatos dentre os diversos:

Facilidade de lembrar tópicos referentes aos CPC's (entrevistado 1).

Sim, dada a melhor associação, compreensão e organização dos conteúdos estudados (entrevistado 18).

Os mapas elaborados servirão de suporte sempre que necessário (entrevistado 5).

Deixou o conteúdo mais didático para acompanhar as aulas (entrevistado 13).

Um aspecto relevante a ser considerado, é o papel do docente que é fundamental, pois como intermediador da passagem do conhecimento, através do domínio e competências, ao fazer o uso de ferramentas não tradicionais adotadas em ciências contábeis, como Mazzioni (2013) coloca que é essencial que o professor faça um planejamento pedagógico que vá gerar um resultado, todavia, por vezes para o aluno o reflexo não é muito positivo. Nessa perspectiva, Santos (2013) enfatiza que a função do educador em relação à aprendizagem significativa é estimular conceitos que já foram aprendidos, para que dessa forma o aluno construa e amplie o seu conhecimento tornando-se assim mais compreensivos a novos conceitos. É notório que houve uma contribuição no processo de ensino e aprendizagem desses alunos que utilizaram os mapas conceituais, é dada a seu destaque pelos relatos colhidos. Através da ferramenta proposta como metodologia de ensino do discente da disciplina, que contribui de forma significativa para promover o aprendizado dos discentes.

Em continuidade a entrevista, questionou-se se a construção dos mapas auxiliou o processo de aprendizado da disciplina para os discentes. É possível constatar o auxílio da ferramenta, uma vez que os MCs é um método que estimula a aprendizagem. Como destaque para os seguintes relatos:

Sim, dada a melhor absorção e a ajuda proveniente das ordens lógicas esboçados nos mapas, que por sua vez me permitiram um melhor aproveitamento (entrevistado 10).

Sim, facilita a aprendizagem de certos conteúdos (entrevistado 7).

Sim, foi de extrema importância (entrevistado 17).

Sim, pelo espaço curto de tempo para um conteúdo tão amplo, ajudam na síntese do conteúdo e mais absorção por parte dos discentes (entrevistado 8).

Igarashi (2010) ao dizer que um indivíduo adquiriu conhecimento de um assunto quando o mesmo pode atribuir um significado, dessa forma o aluno que se esforça para entender e atribuir um sentido a um assunto se destaca quanto as funções de ensino e aprendizagem. Complementado com a visão de Novak e Cañas (2010), que acreditava que os alunos têm acesso à ferramenta MCs consegue agregar um conhecimento com valor para anos posteriores, um aprendizado significativo. De fato,

comprovasse que houve essa relação com os discentes que fizeram o uso da ferramenta, como se observa os relatos acima citados por estes, na questão de otimização do tempo, aproveitamento de conteúdo, aprendizado de conteúdos mais difíceis.

Para a última pergunta foi deixada aberta a questão de sugestões/críticas / elogios. Em que os mesmos destacaram mais elogios e sugestões, não sendo identificadas críticas. Destacaram-se os seguintes relatos:

O método de mapa conceitual mostrou-se bastante eficaz com os Cpc's o mesmo método deveria ser explorado para outros materiais desde o início da vida acadêmica (entrevistado 2).

Elogio, a utilização de tal ferramenta foi de grande valia e digna de avaliação positiva (entrevistado 9).

A ideia das confecções dos mapas foi de extrema importância para o aprendizado dos CPC, s, vendo que provavelmente não daria tempo de ver tantos em sala. Parabéns pela iniciativa (entrevistado 14).

Nenhuma crítica a ser feita, ótima ferramenta de estudo (entrevistado 16).

Como em Novak e Cañas (2010, p. 39) “[...] os mapas conceituais ajudam os estudantes a entender o seu papel como aprendizes”. Logo, os MCs têm contribuições para o meio acadêmico, promovendo o conhecimento, facilitando o processo de ensino e aprendizagem. Sendo reconhecido pelos discentes que fizeram parte deste estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou entender como a utilização da ferramenta, mapas conceituais podem auxiliar no processo ensino e aprendizagem dos discentes de ciências contábeis na disciplina de contabilidade básica II. Mediante o objetivo proposto nessa pesquisa, ressalta-se que foi atingido, pois, foi concebível identificar a percepção dos discentes quanto a aplicabilidade dos MCs na aprendizagem dentro e fora da sala de aula. À medida que os discentes avançavam no estudo da disciplina, sentiam menos dificuldades para entender os conteúdos com linguagem mais técnica através do auxílio dos mapas conceituais.

Nesse sentido, também tem contribuições para a busca de se aperfeiçoar futuramente na profissão, já que os mesmos veem nos mapas, a oportunidade de consulta dos conteúdos já estudados a qualquer momento, pois os mapas elaborados ficam salvos, bem como utilizar a ferramenta para futuros estudos, para otimizar o tempo, por ser uma ferramenta que traz melhorias no aprendizado, sendo aprovada pelos mesmos como uma nova metodologia de ensino que deveria ser aplicada em outras disciplinas dos cursos de ciências contábeis, já que esta é uma ciência social aplicada que sempre está procurando uma assimetria informacional.

É pertinente realizar pesquisas nessa área, pois tem suas contribuições para a formação de futuros profissionais da contabilidade. Enquanto discentes necessi-

tam absorver através da aprendizagem, competências e habilidades contabilistas que vão necessitar para exercer a profissão confiavelmente. Dessa forma, os resultados encontrados podem acrescentar em futuras pesquisas, já que existe uma leve deficiência em estudos científicos que buscam a aplicabilidade dos mapas conceituais no ensino de contabilidade.

Quanto a contribuição para futuras pesquisas, a recomendação é que sejam realizados novos estudos a respeito da utilização dos mapas conceituais como ferramenta de ensino e aprendizagem em outras disciplinas, outras universidades de ensino superior ou em outras modalidades de ensino, como a educação a distância em ciências contábeis, sendo cabível um quadro comparativo entre essas modalidades de ensino, com a finalidade de se obter resultados que divergem ou convergem destes alcançados. Como limitação da pesquisa o fato de se explorar apenas o uso da ferramenta, mapas conceituais em apenas uma disciplina e alunos de uma única universidade pública de ensino presencial, o que leva a ter uma amostragem pequena, assim, os resultados descobertos não podem ser generalizados.

REFERÊNCIAS

- APPOLINÁRIO, Fabio. **Dicionário de Metodologia Científica**: um guia para a produção do conhecimento científico. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- AMORETTI, Maria Suzana Marc. Protótipos e estereótipos: aprendizagem de conceitos mapas conceituais: experiência em educação a distância. **Informática na educação: teoria e prática**, v. 4, n. 2, p. 49-55, 2001.
- BUCHWEITZ, Bernardo. O uso de mapas conceituais na análise do currículo. **Educação e Seleção**, n. 10, p. 3-16, 2013.
- CABRAL, Anderson Ricardo Yanzer. Como criar mapas conceituais utilizando o CmapTools Versão 3. x. **Guaíba (RS): Universidade Luterana do Brasil**, 2003.
- CAÑAS, A. J.; CARFF, R.; HILL, G.; SURI, N. **Cmap Tools**: A knowledge modeling and sharing environment. 2004.
- CARABETTA JÚNIOR, Valter. A utilização de mapas conceituais como recurso didático para a construção e inter-relação de conceitos. **Rev. bras. educ. méd**, v. 37, n. 3, p. 441-447, 2013.
- CASTRO, Claudio de Moura. **Você sabe estudar? Quem sabe, estuda menos e aprende mais**. Porto Alegre: Penso, 2015.
- CORREIA, P. R. M.; AGUIAR, J.G.; VIANA, A.D.; CABRAL, G.C.P. Por que vale a pena usar mapas conceituais no ensino superior? **Revista de Graduação USP**, v. 1, n. 1, p. 41-51, 2016.
- CRESWELL, John W. Projeto de Pesquisa-3. Penso Editora, 2010.
- CUNHA, Douglas Silva. Mapas conceituais: uma metodologia inovadora para introduzir conceitos matemáticos no ensino médio. **Revista Brasileira de Educação e Saúde**, v. 1, n. 1, p. 19-26, 2013.
- DOS SANTOS, Júlio César Furtado. O papel do professor na promoção da aprendizagem significativa. **Revista ABEU**, v. 1, n. 1, p. 9-14, 2013.
- FONTANINI, Carlos Augusto; KRAST, Jakeline; BOMFIM, Emerson Luiz. A utilização dos mapas conceituais na formação continuada dos professores universitários. **Revista Competência**, v. 9, n. 2, p. 37-52, 2016.

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

IGARASHI, Edneia Aparecida Marino. **Planejamento metodológico que permita a construção do conhecimento significativo**, 2010. Disponível em: <http://www.diaadiaeducação.pr.gov.br/portals/pde/arquivo/2090-8.pdf>. Acesso: em 30 de dez 2018.

Instituto Presbiteriano Mackenzie. Apostila de Cmap Tools 3.4. São Paulo, 2004. Disponível em: [www.pucsp.br/pensamento matemático/apostilacmaps.doc](http://www.pucsp.br/pensamento%20matemático/apostilacmaps.doc) . Acesso: em 17 de ago 2018.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LAFFIN, Marcos. Ensinar Conceitos em Ciências Contábeis. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 47-66, 2015.

LAFFIN, Marcos. Ensinar Conceitos em Ciências Contábeis. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 47-66, 2015.

LEMOS, E. S. A teoria da aprendizagem significativa e sua relação com o ensino e com a pesquisa sobre o ensino. **Aprendizagem Significativa em Revista**, vol. 1, p.47-52, 2011.

LIMA, F. B.; FELÍCIO, F. de M.; LEÃO, S. H.A.; MORENO, M.I. C.; CARMO, K. V. do. Uma abordagem sobre a utilização dos mapas conceituais no ensino de biologia. **REVISTA LATINO-AMERICANA DE EDUCAÇÃO, CULTURA E SAÚDE-RELECS**, v. 1, n. 1, p. 1-10, 2017.

MAFFRA, S. O. uso dos mapas conceituais como recurso didático pedagógico facilitador do processo de ensino aprendizagem. **Monografia (Trabalho de Conclusão de Pós-Graduação Lato Sensu) —Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca**, 2010.

MAFFRA, Stella Maria. Mapas Conceituais como recurso facilitador da Aprendizagem Significativa—uma abordagem prática. **Nilópolis-RJ, Instituto Federal De Educação, Ciência E Tecnologia Rio De Janeiro**, 2011.

MARCONI, Mariana de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 6.ed. São Paulo, Atlas,2011.

MARTINS, José Carlos Cordeiro. Soft skills: conheça as ferramentas para você adquirir, consolidar e compartilhar conhecimentos. Rio de Janeiro: Brasport, 2017.

MAZZIONI, Sady. As estratégias utilizadas no processo de ensino-aprendizagem: concepções de alunos e professores de ciências contábeis. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT**, v. 2, n. 1, p. 93-109, 2013.

MOREIRA, J. A. P. **Entre a teoria, a prática e a tecnologia: relação entre o saber teórico e o saber prática no contexto da formação contábil**. 2013. Tese de Doutorado. Dissertação de Mestrado Profissional em Gestão em Organizações Aprendentes). Universidade Federal da Paraíba, Paraíba.

MOREIRA, J. de. A. P.; VIEIRA, M. das G.; DA SILVA, C. G. Entre a Teoria, a Prática e a Tecnologia: Relação entre o Saber Teórico e o Saber Prático no Contexto da Formação Contábil e o Pensamento de Jüngen Habermas. *Brazilian Business Review*, v. 12, n. 4, p. 130, 2015.

MOREIRA, M. A. **Mapas conceituais e aprendizagem significativa**. São Paulo: Centauro, 2012.

MOREIRA, M. A. **MC e aprendizagem significativa**. São Paulo: Centauro, 2010.

MOREIRA, Marco Antônio. Aprendizagem significativa em mapas conceituais. **Porto Alegre: UFRGS, Instituto de Física**, 2013.

MOREIRA, Marco Antonio. Mapas Conceituais e Aprendizagem Significativa (Concept maps and meaningful learning). **Aprendizagem significativa, organizadores prévios, mapas conceituais, digramas V e Unidades de ensino potencialmente significativas**, p. 41, 2012.

MOREIRA, Marco Antonio; MASSONI, Neusa Teresinha. Interfaces entre teorias de aprendizagem e ensino de ciências/física. **Textos de Apoio ao Professor de Física**, v. 26, n. 6, 2015.

NOVAK, J. D.; CAÑAS, A. J. A teoria subjetiva aos mapas conceituais e como elaborá-los e usá-los. **Práxis Educativa**, vol.5, n.1, p. 9-29, 2010.

NOVAK, Joseph D.; CAÑAS, Alberto J. A teoria subjacente aos mapas conceituais e como elaborá-los e usá-los. **Práxis Educativa**, v. 5, n. 1, p. 9-29, 2010.

NUNES, Juliana Souza. O uso pedagógico dos mapas conceituais no contexto das novas tecnologias. **Intenational Journal of Collaborative Open Learning**, v. 1, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do tra-**

balho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição. Editora Feevale, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, Hudilene Resende da; ROSA, Mateus Santos; MARCIEL, Márcia Cristina. A Utilização do Mapa Conceitual no Ensino da Contabilidade. **6 – Congresso UFSC de controladoria e finanças**, 2015. Disponível em: dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/48_15.pdf. Acesso: em 10 de dez 2018.

SILVEIRA, Tamila Marques; MILTÃO, Milton Souza Ribeiro. Educação não-formal e mapas conceituais: estudo de fenômenos da natureza em alguns pontos turísticos de Salvador-BA. **Caderno de Física da UEFS**, v. 11, n. 01, p. 23-42, 2013.

SOUZA, N. A.de.; BORUCHOVITCH, E. Mapa conceitual: seu potencial como instrumento avaliativo. **Revista Pro-Posições**, vol.21, n.3, pp.173-192, 2010.

SOUZA, N. A. de.; BORUCHOVITCH, E. Mapas conceituais: estratégia de ensino/aprendizagem e ferramenta avaliativa. **Educação em Revista**. Belo Horizonte, v.26, n.03, p.195-218, dez. 2010.

SOUZA, Nadia Aparecida de; BORUCHOVITCH, Evely. Mapas conceituais: estratégia de ensino/aprendizagem e ferramenta avaliativa. **Educação em Revista**, Belo Horizonte, dez. 2010, v.26, n.03. p.195-218. (b)

TAVARES, Romero. **Construindo mapas conceituais.** Ciências & Cognição, v. 12, p. 72-85, 2007.

TEDESCO, Keila Viviane. Elementos da Contabilidade Gerencial e desempenho no ENADE: um estudo nos cursos de graduação em Ciências Contábeis de SC. **Anais. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos**, 2012.

TEIXEIRA, D. C.; SANTOS, C. M. V. do.; NASCIMENTO, J. M. do.; ZANCAN, C.; SOUZA, W .A. da. R. Avaliação da Percepção do Uso de Mapas Conceituais e Estudos de Caso no Ensino de Finanças: Análise das Respostas dos Alunos de Administração Financeira da UFAM. **In: VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont**, 2015.

VASCONCELOS, Yumara L. Função diagnóstica dos mapas conceituais no processo de ensino-aprendizagem. **Revista Tecnologias na Educação**, n.13, dezembro de 2015.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia; DE ARAÚJO, Ricardo Henrique Miranda. Emprego da técnica de mapas conceituais em disciplinas de contabilidade com abordagem gerencial. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL*, v. 9, n. 1, p. 117-143, 2017.

YOSHIMOTO, E. M.; YOSHIMOTO, G. M. F.; SANTOS, G. J. F.dos.; OLIVEIRA, M. M. Mapa conceitual, um gênero textual escolar: uma proposta de retextualização de textos didáticos de história. *Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos*, v. 97, n. 247, 2017.

CAPÍTULO 12

PARTICIPAÇÃO FEMININA NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL

Valessa dos Santos Silva

Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria – UERN

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Mestre em Contabilidade e Controladoria – UFC

Geison Calyo Varela de Melo

Especialista em Contabilidade, Perícia e Auditoria – UNOPAR

Jandeson Dantas da Silva

Mestre em Controladoria UFC

Professor do Curso de Ciências Contábeis da UERN

Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutor em Geografia - UFPE

Professor do Curso de Ciências Contábeis - UERN

RESUMO

A mulher foi ganhando seu espaço na sociedade, na economia e na academia. Publicações de trabalhos com essa temática vêm aumentando e tornando-se cada vez mais habitual. Na área contábil, estudos vêm surgindo de maneira mais recorrente. Nesse contexto, o presente estudo tem como objetivo analisar a participação feminina na produção científica sobre controladoria e contabilidade gerencial no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no lapso temporal de 2018 a 2019. Quanto aos aspectos metodológicos, caracteriza-se como uma pesquisa de caráter descritivo e de natureza quantitativa; tendo como procedimento técnico a bibliometria. Os resultados alcançados permitem a visibilidade e reflexão sobre a participação feminina na pesquisa científica

sobre Controladoria e Contabilidade Gerencial. A partir disso, percebe-se que a participação feminina está aumentando no decorrer do tempo; o que antes era apenas algo mais tímido, hoje apresenta resultados quantitativos equiparados até maiores do que da participação masculina, mostrando a evolução científica do gênero feminino. Cabe ressaltar também a diferença de participação dos autores nas publicações entre as regiões, pois o sul e sudeste apresentaram um número maior que o das outras regiões do país.

Palavras-chave: Participação Feminina. Controladoria. Contabilidade Gerencial. Bibliometria.

ABSTRACT

The woman was gaining her space in society, the economy and the academy. Publications of works with this theme are increasing and becoming increasingly common. In the accounting area, studies are emerging more recurrently. In this context, the present study aims to analyze the female participation in the scientific production on controllership and management accounting in the USP Congress of Controllership and Accounting, in the time lapse from 2018 to 2019. As for the methodological aspects, it is characterized as a research of character descriptive and quantitative in nature; taking as a technical procedure bibliometrics. The results achieved allow visibility and reflection on female participation in scientific research on Controllership and Management Accounting. From this, it is clear that female participation is increasing over time; What was once just a little more timid, today has even greater quantitative results than male participation, showing the scientific evolution of the female gender. It is also worth mentioning the difference in the authors' participation in publications between the regions, as the South and Southeast had a higher number than the other regions of the country.

Keywords: Female Participation. Controllership. Management accounting. Bibliometrics.

1 INTRODUÇÃO

Durante muitos anos o papel da mulher na sociedade estava limitado aos afazeres domésticos; enquanto o sustento familiar, a apropriação do espaço público e o poder de decisão eram, exclusivamente, do homem. Contudo, o papel da mulher passou por transformações, e ela foi ganhando seu espaço na sociedade, na economia e na academia (GIULIANO, 2014). Dessa forma, a temática da participação da mulher nos variados espaços vem ganhando interesse nos diversos estudos. Na contabilidade também, as pesquisas sobre esse assunto vêm aumentando significativamente (SILVA *et al.* 2017).

O crescimento do número de mulheres nas produções científicas, no âmbito aca-

dêmico e a sua representação em produção científica, tem ocorrido de maneira mais lenta do que em outros campos, contudo é perceptível que as mulheres estão presentes na produção do conhecimento no Brasil e, em áreas como nas ciências sociais e humanas, a atuação feminina é inequívoca e sua presença expressiva (MELO; RODRIGUES, 2013).

Quanto aos estudos nesse contexto, tem-se o trabalho de Silva *et al.* (2017) o qual conclui que, mesmo com ampliação nos últimos anos dessa temática, a participação feminina ainda é tímida quando comparada a do gênero masculino, assim como as disparidades entre regiões que também são bem consideráveis. Enquanto Cruz *et al.* (2016) apontam como destaque nos resultados de sua pesquisa que há uma existência de preconceito velado das próprias mulheres, com relação as suas carreiras, atribuições e necessidades, quando comparadas às dos homens. Além de Brighenti, Jacomossi e Silva (2015) que apontaram que há uma desproporção nas remunerações recebidas entre mulheres e homens, apesar de que os fatores que podem ter sido influentes nesses rendimentos não sejam igualmente desproporcionais.

Diante do exposto, surge a seguinte problemática da pesquisa: como se caracteriza a participação feminina na produção científica sobre controladoria e contabilidade gerencial no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade? Logo, o objetivo geral do trabalho é analisar a participação feminina na produção científica sobre controladoria e contabilidade gerencial no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

Para entendimento do assunto, quanto aos objetivos, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva; quanto à abordagem do problema, classifica-se como quantitativa; além de ser um estudo bibliométrico.

É de valia significativa saber que forma se encontra a presença do gênero feminino na área de Controladoria e de Contabilidade Gerencial. O que torna este estudo relevante, pois permite identificar os avanços e desafios da mulher nestas áreas. Além disso, esta pesquisa justifica-se pela relevância dos trabalhos que analisam a produção científica nessas áreas de estudo, pois visa identificar os diversos aspectos referentes a estes campos. Vale salientar que o debate acerca da participação feminina nas mais diversas áreas de estudos, local de trabalho e até mesmo situações cotidianas, não é de hoje.

Este trabalho está dividido em cinco partes: introdução, referencial teórico, metodologia, resultados e considerações finais. Na primeira parte, aborda-se sobre o objetivo geral e adicional, assim como sua relevância. No referencial teórico foram explanados os diversos embasamentos teóricos dos autores. Em seguida, mostra-se a metodologia utilizada no presente trabalho e, por seguinte, tem-se a discussão dos resultados obtidos na pesquisa. Por fim, a conclusão pormenorizada das principais implicações do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção se subdivide em três: a Participação Feminina no Mercado e na Produção Científica, Produção Científica sobre Controladoria e Contabilidade Gerencial e, por último, Bibliometria e estudos empíricos anteriores.

2.1 PARTICIPAÇÃO FEMININA NO MERCADO E NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA

Não se deve observar as diferenças biológicas entre homens e mulheres, quando tratar-se de gênero, é preciso mostrar que as divergências não atingem o desempenho no meio profissional; ao contrário, ambos possuem habilidades psicológicas para desenvolver esses trabalhos e essas características psicológicas que acabam refletindo sobre o desempenho de ambos os sujeitos ao desenvolverem qualquer atividade (THOME, 2013; OLIVEIRA; OLIVEIRA; DALFIOR, 2000).

Em meio ao ambiente de mercado de trabalho, a desigualdade entre os gêneros pode ser evidenciada de várias formas. Identifica-se de maneira mais evidente quanto a segregação ocupacional e discriminação por meio salarial. Quanto à segregação, o fato da mulher só ter chance a cargos de menor escalão e remuneração; já a discriminação por salário está relacionada ao fato da mulher possuir o mesmo cargo e qualificação numa empresa e ainda assim receber salário inferior (CAMBOTA; PONTES, 2007; GIUBERTI; MENEZES FILHO, 2005).

Alterações nos valores relativos ao papel social e nos padrões culturais da mulher modificaram a identidade feminina, assim como o aumento da escolaridade e o acesso nas universidades proporcionaram novas oportunidades de trabalho às mulheres (BRUSCHINI; PUPPIN, 2004).

Em um primeiro momento, a quantidade inferior de mulheres em posições de destaque e poder em muitos ramos de atividade foi constantemente associada ao seu menor nível de escolaridade. Acreditava-se que as mulheres ao terem acesso à educação de maneira similar à dos homens, passariam a dividir com eles proporcionalmente, tais posições de destaque e poder, inclusive aquelas do mundo das ciências (VELHO; LEON, 2003). Nesse contexto, é perceptível que a introdução da mulher foi tornando-se gradualmente mais representativa tanto no ambiente acadêmico quanto em outros âmbitos da sociedade.

Há um moderado número de pesquisas que trazem a temática da participação da mulher no escopo científico, é como Santos (2010) relata que ainda há falta de mapeamento e conhecimento dessas produções. Neste sentido, Silva (2017) tem o mesmo pensamento quando diz que há um lapso de estudos que envolvem o mapeamento da participação feminina na produção contábil. A introdução das mulheres no ambiente acadêmico torna-se pertinente e mostra formas de assimilar a ascensão e inclusão feminina neste meio (SILVA, 2017).

Na área contábil, pode-se citar um número em especial sobre o avanço feminino na participação efetiva no mercado de trabalho e no meio acadêmico. Segundo CFC (2016), em 2005, as mulheres representavam 36% dos profissionais registrados no conselho, enquanto em 2016 passaram para 42,5%. Destaca-se que Ferreira (2013) verificou a evolução do número de mulheres da área contábil brasileira atuando no mercado, contudo trabalhando em escritórios; e o que levou a ter força para que isso ocorresse foi a necessidade em contribuir com a renda familiar, levando-as a buscarem cargos de chefia. Já no estudo de Mota e Souza (2013), os autores afirmam que, devido às oportunidades que a carreira proporciona aos graduandos, é que houve o crescimento exponencial da

participação feminina no meio contábil. Contudo, De Luca *et al.* (2011) alegam que não há como ter a certeza se o incremento feminino atuando no mercado e no âmbito acadêmico está associado ao desempenho delas, no ramo científico contábil.

Com relação a pós-graduação *stricto sensu* (mestrado), Casa Nova (2012) em seu estudo averiguou que, em modelo semipresencial, a entrada e a permanência das mulheres no programa especial de mestrado em contabilidade do CFC foi efetivo, pois esse modelo facilitou que elas pudessem equilibrar seus horários de forma eficiente, tanto no âmbito acadêmico, como pessoal e familiar.

Dessa forma, assim como foi exposto sobre a participação feminina no mercado e na produção científica, será relatada no próximo tópico, a participação das mulheres na produção científica sobre controladoria e contabilidade gerencial.

2.2 PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL

A controladoria é a área responsável por projetar, elaborar, implementar e conservar informações, que serão utilizadas pelas organizações (OLIVEIRA; PEREZ, 2015). A controladoria tem um papel preponderante e decisivo na elaboração de modelos e sistemas de informações econômicas e financeiras de apoio ao processo decisório, pois é responsável pela gestão econômica da organização. Consequentemente, é relevante para as tomadas de decisões, mediante a indicação de escolhas, com base em avaliações de desempenho necessárias na formulação de diretrizes para o planejamento estratégico da empresa (FRANCISCHETTI; POKER JUNIOR; PADOVEZE, 2017).

Quanto à contabilidade gerencial, compõe-se por uma pluralidade de conceitos e abrange diferentes perspectivas teóricas, epistemológicas e metodológicas na investigação de seus fenômenos (PAZETTO; SANTOS; BEUREN, 2018). Essa área é o ramo da contabilidade que requer de informação dos gestores ou, de maneira mais genérica, dos usuários internos das empresas (NECYK; FREZATTI, 2010), dessa forma, é tida como um setor dentro das empresas, constituído por rotinas (BEUREN; MACOHON, 2011), e, é necessária e adequada ao processo decisório empresarial (FREZATTI *et al.*, 2007; PADOVEZE, 1999).

O trabalho de Ribeiro (2018) traz uma temática que engloba as duas áreas: controladoria e contabilidade gerencial. O objetivo desta pesquisa foi analisar a produção científica da área temática Controladoria e Contabilidade Gerencial divulgada no congresso Anpcont de 2007 a 2016. O autor usou as técnicas de análise bibliométrica e de rede social. 246 estudos foram encontrados e analisados. Foi feita a análise destes estudos, mediante os seguintes índices: autores, rede de coautoria, instituições, rede social das instituições, e temas abordados. Com isso, os principais resultados foram: Ilse Maria Beuren, Carlos Eduardo Facin Lavarda. Andson Braga de Aguiar, Carlos Alberto Diehl e Fábio Frezatti foram os autores mais proveitosos. Como instituições mais produtivas foram: FURB, USP, UFSC, Unisinos e Fucape. Tratando-se das redes de coautoria e das instituições, foi observada em ambas, uma baixa densidade. Com relação aos temas os

mais publicados foram: gestão de custos, processo orçamentário, contabilidade gerencial, controladoria, controle gerencial, balanced scorecard, gestão pública e governança corporativa. A pesquisa do autor justifica-se no âmbito de que a temática Controladoria e Contabilidade Gerencial sejam evidenciadas e publicadas pelo evento Anpcont, por meio dos indicadores bibliométricos e de rede social deste estudo, sendo conhecida no contexto acadêmico nacional, conforme exposto na pesquisa, destaca-se que a análise bibliométrica é uma das maneiras de analisar a produção científica (CUNHA; CORREA; BEUREN, 2010).

Dias e Cajaiba (2017) em seu estudo, trouxeram como objetivo principal da pesquisa, analisar as características das publicações com o tema controladoria, em revistas brasileiras de contabilidade, que possuam Qualis B5 ou superior, no período de 2012 a 2016. Sendo um estudo descritivo, quantitativo e bibliométrico. Foi feito uma análise de 23 periódicos nacionais e 41 artigos. Como resultado tiveram que o ano de 2014 foi o mais produtivo e o periódico mais ativo foi a Revista Ambiente Contábil. A Ilse Maria Beuren foi a autora mais citada e a mais produtiva nos trabalhos.

Mendes *et al.* (2019), em seu estudo, tiveram como objetivo analisar a produtividade científica dos artigos publicados na temática controladoria em organizações públicas na plataforma *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL) nos descritores de Controladoria e Organizações Públicas no período de 2008 a 2018. No referencial teórico, encontram-se estudos bibliométricos similares só que em outras áreas. Tem-se uma pesquisa descritiva, análise qualitativa e quantitativa de dados; universo e amostra foram os periódicos na área de Controladoria e organizações públicas. Nos resultados, ficou claro que não basta somente definir modelos para atingir os objetivos. É preciso utilizar a controladoria pública para estruturação de novos modelos de gestão, e uma melhoria na qualidade dos serviços prestados por este órgão da administração pública.

O artigo de Gomes e Soares (2017) teve como objetivo identificar as características das publicações efetuadas sobre Contabilidade Gerencial no Congresso USP entre os anos de 2010 a 2014. Sendo essa pesquisa exploratória e empírica analítica, além de utilizar de métodos estatísticos descritivos. Tratando-se dos resultados, perceberam que 23% do total das publicações correspondem a contabilidade gerencial, sendo perceptível uma redução gradativa nos cinco anos estudados. Foi observado o aumento da participação feminina como primeiro autor nos artigos analisados, assim como o uso contínuo das referências em periódicos internacionais, como também a queda no uso de citações de livros, mostrando amadurecimento dos pesquisadores da área. Enfim, apesar das melhorias observadas, a contabilidade gerencial é uma área que precisa de uma clara personalidade para os estudos, assim como um bom aprofundamento metodológico.

Silva *et al.* (2019) utilizaram-se como procedimentos metodológicos aspectos descritivos, bibliométrico e quantitativo. Teve por objetivo realizar um estudo bibliométrico dos artigos na área de contabilidade gerencial publicados em dez revistas internacionais de destaque de contabilidade, no período de 2001 a 2011. Foram identificados os temas, métodos, teorias, características de autoria e rede social dos autores. Nos resultados, foi visto que os temas mais investigados foram mensuração e avaliação de

desempenho e sistema de controle gerencial, com isso, tem-se a certeza que as pesquisas de assimetria de custos e mudanças na contabilidade gerencial ganharam destaque. As teorias predominantes são as econômicas, contudo, podem-se observar pesquisas com cunho psicológico, sociológico e da física. A maior parte dos autores apresentou um artigo publicado, os que possuem mais de um artigo, possuem redes sociais colaborativas pequenas, contudo, o aumento destas redes colaborativas pode contribuir para o desenvolvimento da contabilidade gerencial.

2.3 BIBLIOMETRIA E ESTUDOS EMPÍRICOS ANTERIORES

A bibliometria refere-se à avaliação da produção do conhecimento científico que surgiu no século XX como uma técnica utilizada para quantitativamente mensurar os índices da produtividade científica (LOPES *et al.*, 2012). Para Yoshida (2010) em sua essência, a bibliometria é um método de enumerar a respeito de assuntos bibliográficos. Com isso, o processo não visa analisar o objeto das publicações, mas a quantidade nos quais os termos referentes são usados nas publicações ou a quantidade de publicações que tem os termos estudados, assim o estudo pode rastrear também autorias, citações, palavras, dentre outros.

No Brasil, os estudos bibliométricos surgiram na década de 1970, e como fundamental contribuinte para seu desenvolvimento teve o Instituto Brasileiro de Bibliografia e Documentação (IBBD). Seguintes estudos, nessa década, sobre bibliometria tiveram queda significativa e vieram a ressurgir nos anos 1990 facilitado pelo uso do computador (ARAÚJO, 2006). Partindo do exposto, segundo Gorbea Portal (2016), a bibliometria possibilita saber quais as regularidades quantitativas que existem no fluxo de informações documentais e nos processos de comunicação e produção científica que nestes operam.

Uma contribuição aos estudos da análise bibliométrica são as leis clássicas da bibliometria, as quais dão um norte aos pesquisadores quanto a categorizar aplicabilidade e o foco de estudo. Quanto aos tipos de Leis, Guedes (2012) traz os autores e suas relevâncias: a Lei Bradford volta-se a análise da produtividade de periódicos e concede analisar a relevância de periódicos em determinada área do conhecimento. A Lei de Lotka está relacionada as pesquisas da produtividade científica dos autores, esta frisa que os pesquisadores de influência produzem mais, quanto aqueles com menos influência produzem menos na dada área de conhecimento. Na Lei de Zipf, há a chance de avaliar a ocorrência de frequência de determinada palavra em um texto, estando relacionada à indexação temática.

Nesse seguimento, existiram diversos estudos tratando-se da evolução da participação feminina na produção de artigos nas variadas áreas da contabilidade, recorrendo a bibliometria e das suas técnicas para analisar e investigar o número de divulgações que foram realizadas pelo gênero feminino, número de autores, dentre outros (MORAIS *et al.*, 2018; SILVA JÚNIOR; MARTINS, 2017; SILVA *et al.*, 2017; LEMOS JÚNIOR; SANTINI; SILVEIRA, 2015; SILVA; ANZILAGO; LUCAS, 2015; SOARES *et al.*, 2015;

CASA NOVA, 2012; RESENDE *et al.*, 2012; LUCA *et al.*, 2011; CRUZ *et al.*, 2010).

Por meio do Quadro 1 observaram-se os autores, objetivos e principais resultados dos estudos sobre a participação feminina na produção científica.

Quadro 1 – Pesquisas publicadas sobre participação feminina na produção científica

Autor(es)	Objetivos	Resultados
Cruz <i>et al.</i> (2010)	Analisar os trabalhos científicos com abordagem no tema “Teoria das “Restrições” (TOC), apresentados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) de 1994 a 2008, por meio de um estudo bibliométrico”.	Dentre as análises observadas no estudo, quanto à autoria de artigos nesta temática, verificou-se que relacionado ao gênero, os achados apontaram para uma soberania masculina, representada por 74,3%, enquanto o gênero feminino representa 23,7% do total de autores.
Luca <i>et al.</i> (2011)	Analisar a participação feminina na produção científica em contabilidade publicada nos anais dos Encontros da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração [EnANPAD], dos Congressos USP de Controladoria e Contabilidade e da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis [ANPCONT].	Foram analisados 755 artigos, dos quais (58,35%) possuem participação feminina. Constatou-se também que a região Sudeste detém quase metade destas produções, e ainda um avanço expressivo da participação feminina nos artigos do EnANPAD, nos anos de 2004 a 2007, acontecendo um decréscimo desta participação entre os anos de 2007 a 2009.
Resende <i>et al.</i> (2012)	Investigar a participação feminina na produção científica da divisão de finanças publicada nos EnANPADs de 2000 a 2010	Do total de artigos analisados, apenas 27 são de autoria exclusivamente feminina e 184 são de autoria mista, fazendo assim com que constatassem a maioria de produções do gênero masculino. Observou-se que dos 277 artigos pesquisados, somente 42 tinham autoria exclusivamente feminina. Apesar desta constatação, observou-se um avanço da participação feminina no decorrer do período estudado.
Soares <i>et al.</i> (2015)	Analisar a participação feminina na produção científica sobre Estratégia.	
Silva, Anzilago e Lucas (2015)	Investigar o perfil das publicações em periódicos brasileiros sobre gênero no campo da contabilidade, em particular, aquelas em que as questões de gênero compreendem o contexto das mulheres estudadas.	Verificou-se que existem poucas publicações sobre gênero na área contábil, estando as mesmas concentradas nos anos 2011 e 2012 e que as mulheres representam 67% das autorias.
Morais <i>et al.</i> (2016)	Analisar como se caracteriza a participação feminina na produção científica nas revistas brasileiras das áreas de Administração e Ciências Contábeis.	Observou-se que a participação feminina nos anos de 2013, 2014 e 2015 foi representada respectivamente em 38,04%, 35,93% e 38,06% do total de autores.
Silva <i>et al.</i> (2017)	Analisar a participação feminina na produção científica sobre custos na Revista ABCustos.	Constatou que a participação feminina na produção científica na área de custos é inferior em relação ao gênero oposto. As regiões Sul e Sudeste se estacam pela maior produção de artigos e também pela maior disparidade entre os gêneros, onde a produção masculina é muito superior a feminina.

Fonte: Adaptado de Sousa *et al.* (2019).

Assim, a necessidade de pesquisar sobre essas temáticas citadas no Quadro 1 está na medida em que cooperam para analisar o comportamento da produção científica da Contabilidade, em especial da participação feminina. Além disso, diante desses estudos, é válido ressaltar que é interessante considerar e avaliar todo o contexto no qual os dados coletados das pesquisas estão inseridos, pois, analisar questões que envolvem gênero e ciência é bem complexo. Outro fator relevante que se pode constatar é que a bibliometria é uma ferramenta útil para saber qual é a participação das mulheres nas atividades científicas tanto em relação à participação quanto na produtividade.

3 METODOLOGIA

Ao analisar a participação feminina na produção científica sobre controladoria e contabilidade gerencial nos Anais do principal evento da área, este estudo classifica-se como descritivo, quanto à natureza. Segundo Gray (2012) a pesquisa descritiva é aquela que busca descrever uma situação, pessoa ou evento, ou apontar como objetos descritos estão relacionados entre si. Quanto ao problema e abordagem, classifica-se como quantitativo, que conforme Bassi e Beuren (2017), pesquisa quantitativa é aquela que é representada em números as opiniões e informações para assim obter a análise dos dados e, por meio disso chegar a uma conclusão.

Com relação aos procedimentos utilizados no estudo, adotou-se a bibliometria, que segundo Macedo, Casa Nova e Almeida (2007) são essenciais para conhecer os estágios das pesquisas nas variadas áreas do conhecimento. Lakatos e Marconi (2007) relatam que os estudos bibliométricos compreendem todo o conteúdo escrito com relação ao tema, por meio de publicações avulsas, jornais, revistas, livros, anais, teses, entre outros. Dessa forma, o presente trabalho enquadra-se como bibliométrico porque busca uma série de ligações dos temas, autores e a participação feminina na produção de artigos.

Quanto ao processo de coleta, o recorte temporal do estudo foi o longitudinal, pois foram analisados artigos das últimas duas edições, 2019 e 2018, no evento Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

Baseada nos estudos de Sousa *et al.* (2019) esta pesquisa utilizou-se de seis principais quesitos que buscam identificar por meio da análise das duas últimas edições desse principal evento citado. Esses quesitos são: 1-Distribuição dos artigos publicados por gênero, 2-Distribuição quanto ao número de autores dos artigos publicados, 3-Distribuição dos primeiros autores das publicações por gênero, 4-Distribuição dos artigos publicados por gênero nas regiões brasileiras, 5-Distribuição quanto a abordagem dos artigos publicados e 6-Distribuição quanto as temáticas dos artigos publicados.

Utilizou-se do Checklist tratando-se do instrumento no processo de coleta de dados. Esse instrumento no que discorre Beuren (2013) é um método de verificar

e identificar se a população contém elementos para aplicação da teoria proposta, de forma sucinta, se há viabilidade prática. Além disso, foram aplicadas técnicas da estatística descritiva, de acordo com o objetivo do estudo que é de ordem quantitativa. A estatística descritiva é o manuseio dos dados para resumi-los ou descrevê-los, sem ir além, ou seja, sem buscar inferir qualquer coisa que ultrapasse os próprios dados (FREUND, SIMON, 2000).

4 RESULTADOS

A fim de demonstrar a distribuição dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade nos anos de 2019 e 2018, a Tabela 1 traz a seguinte divisão: artigos produzidos apenas por homens, artigos produzidos apenas por mulheres e Artigos em que homens e mulheres participaram da produção.

Tabela 1 - Distribuição dos artigos publicados por gênero

	✓	Masculino	Feminino	Ambos	Total
2019		5	3	24	32
2018		5	7	17	29

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com base na Tabela 1, que está distribuída por ano, pode-se averiguar que no ano de 2018 houve um maior número de artigos publicados apenas por mulheres (24,14%), podendo perceber que a quantidade de pessoas do gênero feminino que produziram foi ainda maior que somente do gênero masculino que foi 17,24%; existindo uma diferença de 6,9% entre os dois. Confirmando com Luca *et al.* (2011) nos quais foram analisados 755 artigos, dos quais (58,35%) possuem participação feminina e um avanço expressivo da participação feminina nos artigos do EnANPAD, nos anos de 2004 a 2007. Ainda conforme a primeira Tabela 1, no ano de 2019, o volume feminino foi menor que do masculino, sendo 3 (9,37%) do primeiro e 5 (15,62%) do segundo, de um para o outro, 6,25%. Esse resultado de 2019, é semelhante ao de Cruz *et al.* (2010) que dentre as análises observadas no estudo, quanto à autoria de artigos nesta temática, verificou-se que relacionado ao gênero, os achados apontaram para uma soberania masculina, representada por 74,3%, enquanto o gênero feminino representa 23,7% do total. E também corrobora com Soares *et al.* (2015) que observou que dos 277 artigos pesquisados, somente 42 tinham autoria exclusivamente feminina; e apesar desta constatação, observou-se um avanço da participação feminina no decorrer do período estudado. Pode-se constatar ainda desta Tabela 1 que as publicações mistas, em que há participação de homem e mulher, estão cada vez mais predominantes.

Quanto à distribuição com relação ao número de autores dos artigos publicados por ano, a Tabela 2 traz essas informações.

Tabela 2 - Distribuição quanto ao número de autores dos artigos publicados

Nº	1 autor	2 autores	3 autores	4 autores	Total
2019	1	14	8	9	32
2018	2	8	6	13	29

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Pode-se observar na Tabela 2 que a opção por publicação com somente um autor está com pouca ocorrência nesse Congresso, pois no ano de 2019 houve somente uma publicação com um autor, e 2018, 2 publicações. Ficando em destaque a opção por publicação com dois autores, sendo visível a quantidade de 14 publicações (43,75%) em 2019, e em 2018, 8 publicações (27,58%). Enquanto que os achados de Silva *et al.* (2017) que realizaram um trabalho bibliométrico com os artigos publicados na revista ABCustos, acerca da temática de custos, mostram o trabalho com 3 autores com maior quantidade.

Após as primeiras análises das tabelas anteriores, segue-se com a distribuição da quantidade de publicações do gênero masculino e do gênero feminino, com relação ao principal/primeiro autor, na qual será exposta na (Tabela 3).

Tabela 3 - Distribuição dos primeiros autores das publicações por gênero

	Masculino	Feminino	Total
2019	14	18	32
2018	10	19	29

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Diferentemente das outras tabelas, essa Tabela 3 traz a quantidade de artigos considerando apenas os primeiros autores. Nesse seguimento, em 2019 e 2018 foi possível perceber que as mulheres publicaram mais que os homens. Sendo que: no ano de 2019, 18 (56,25%) pessoas do gênero feminino foram as primeiras autoras dos artigos e 14 (43,75%) homens foram os primeiros autores dos trabalhos; corroborando com 2018 que teve 19 (65,51%) publicações nas quais as principais autoras foram mulheres e quanto aos homens, estão quantificados em 10 (34,48%). Somando com o resultado desse estudo, Gomes e Soares (2017) observaram o aumento da participação feminina como primeiro autor nos artigos analisados, assim como o uso das referências em periódicos internacionais, como também a queda no uso de citações de livros, mostrando amadurecimento dos pesquisadores da área. Cabe

destacar que nos estudos de Dias e Cajaiba (2017) a autora Ilse Maria Beuren foi a mais citada e a mais produtiva nos trabalhos, o que fortalece o papel do gênero feminino no meio científico.

Ainda relacionado ao gênero dos autores, houve uma análise voltada para as regiões do Brasil, quantificando os autores do gênero masculino e do feminino. Assim, os autores foram observados quanto à região através de suas origens institucionais e acadêmicas. É o que mostra a Tabela 4.

Tabela 4- Distribuição dos artigos publicados por gênero nas regiões brasileiras

Norte		
Sem publicações		
Nordeste		
	Masculino	Feminino
2019	10	8
2018	5	5
Centro-Oeste		
	Masculino	Feminino
2019	1	5
2018	7	7
Sudeste		
	Masculino	Feminino
2019	16	12
2018	7	2
Sul		
	Masculino	Feminino
2019	17	20
2018	26	29

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme Tabela 4 pode-se averiguar que a região Norte não teve publicação nesses dois anos no Congresso de Controladoria e Contabilidade. A Região Centro-Oeste tem poucas publicações. Por conseguinte, fica em destaque as regiões pela maior quantidade de publicações: Sul, no ano de 2019 com 37 autores (54,05% do sexo feminino e 45,94% do sexo masculino) e 2018 com 55 autores (52,72% do sexo feminino e 47,27% do sexo masculino); e também o Sudeste em 2019 com 28 autores (42,85% do sexo feminino e 57,14% do sexo masculino) e 2018 com 9 autores (22,22% do sexo feminino e 77,77% do sexo masculino). O trabalho de Silva *et al.* (2017) com objetivo geral de analisar a participação feminina na produção científica sobre custos na revista ABCustos fortalece o resultado dessa Tabela 4, pois traz as regiões Sul e sudeste se destacando pela maior produção de artigos. Vale citar também, por meio da Tabela 4, que no Sul as pessoas do sexo feminino tiveram mais publicações do que as do sexo masculino.

Bruschini e Puppini (2004) afirmam que as alterações nos valores relativos ao papel social e nos padrões culturais da mulher modificaram a identidade feminina, assim como o aumento da escolaridade e o acesso nas universidades proporcionaram novas oportunidades de trabalho às mulheres (BRUSCHINI; PUPPIN, 2004).

Com base na abordagem dos artigos analisados neste congresso, seja ela qualitativa, quantitativa ou qualitativa-quantitativa, a Tabela 5 traz essa quantificação nesse Congresso.

Tabela 5- Distribuição quanto a abordagem dos artigos publicados

Idade dos Gerentes	Frequência	Porcentagem (%)
35 Anos	30	50,1%
45 Anos	20	33%
60 Anos	10	16,9%
Total	60	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

No ano de 2019, com base na Tabela 5, usou-se mais de trabalhos qualitativos. Enquanto, em 2018 foi produzido mais estudos quantitativos. Confirma com esse seguimento da Tabela 5, os estudos de Sousa *et al.* (2019) que traz nos seus resultados, que a forma de abordagem mais utilizada nos artigos analisados é a quantitativa (35), em confronto com a qualitativa (30 produções). Com relação aos trabalhos quali-quantitativos, nos quais foram de baixo uso baixos com 3 publicações em 2019 e 2 em 2018, diverge com os achados de Oliveira e Aragão (2011), na qual a abordagem quali-quantitativa é mais presente nas pesquisas sobre custos.

Classificando as publicações desses dois anos do Congresso, na temática de Controladoria ou Contabilidade Gerencial, tem-se a seguinte Tabela 6.

Tabela 6 – Publicações dos anos de Congresso

Abordagem na Pesquisa	Frequência	Porcentagem (%)
2019	33	55,31%
2018	21	35,7%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Ao considerar que todos os trabalhos desse Congresso, nesses dois anos são foram classificados nas duas temáticas já citadas, na Tabela 6, verificou-se que não há uma diferença de uma para outra. Em 2019, são vistos 17 trabalhos em Controladoria, enquanto em Contabilidade Gerencial, houve 15. Quanto ao ano de 2018, ocorreram 18 publicações em Controladoria e 11 em Contabilidade Gerencial, sendo a diferença que vale destaque porque se percebe uma diferença de 7 publicações de uma temática para outra.

Corroboram com essa linha de pesquisa e essas temáticas, o trabalho de Ribeiro (2018) que traz uma temática que engloba as duas áreas: controladoria e con-

tabilidade gerencial, no qual objetivo dela é analisar a produção científica da área temática Controladoria e Contabilidade Gerencial divulgada no congresso Anpcont de 2007 a 2016; e também os estudos de Cunha, Correa e Beuren (2010) que se justifica no âmbito de que a temática Controladoria e Contabilidade Gerencial sejam evidenciadas e publicadas pelo evento Anpcont, por meio dos indicadores bibliométricos e de rede social deste estudo, sendo conhecida no contexto acadêmico nacional. Conforme exposto na pesquisa, destaca-se que a análise bibliométrica é uma das maneiras de analisar a produção científica. Outra publicação que soma com esses resultados é a de Silva, Anzilago e Lucas (2015) na qual se verifica que existem poucas publicações sobre gênero na área contábil, estando às mesmas concentradas nos anos 2011 e 2012 e que as mulheres representam 67% das autorias.

Segundo CFC (2016), em 2005, as mulheres representavam 36% dos profissionais registrados no conselho, enquanto em 2016 passaram para 42,5%. Ressalta-se que Ferreira (2013) verificou a evolução do número de mulheres da área contábil brasileira atuando no mercado, contudo trabalhando em escritórios; e o que levou a ter força para que isso ocorresse foi a necessidade em contribuir com a renda familiar, levando-as a buscarem cargos de chefia.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho foi analisar a participação feminina na produção científica sobre controladoria e contabilidade gerencial no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Com base na pesquisa e nos dados obtidos, traçam-se algumas considerações quanto a participação feminina na produção científica na área de Controladoria e Contabilidade Gerencial.

A pesquisa permitiu chegar a resultados com base no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, em dois anos: 2019 e 2018. Na primeira análise, averiguou-se que no ano de 2018 houve um maior número de artigos publicados apenas por mulheres (24,14%), podendo perceber que a quantidade de mulheres que produziram foi ainda maior que somente homens que foram de 17,24%, existindo uma diferença de 6,9% entre os dois.

No ano de 2019, ainda sobre os artigos publicados por gênero, o volume feminino foi menor que do masculino, sendo 3 (9,37%) do primeiro e 5 (15,62%) do segundo, de um para o outro, 6,25%. Ficando claro que as publicações mistas, em que há participação de homem e mulher, estão cada vez mais predominantes. Por seguinte, conforme distribuição de número de autores que publicaram, ficou em destaque a opção por publicação com dois autores, sendo visível a quantidade de 14 publicações (43,75%) em 2019, e em 2018, 8 publicações (27,58%).

De acordo com a terceira análise foi possível perceber que as mulheres publicaram mais que os homens. Sendo que: no ano de 2019, 18 (56,25%) pessoas do sexo feminino foram as primeiras autoras dos artigos e 14 (43,75%) homens foram

os primeiros autores dos trabalhos; corroborando com 2018 que teve 19 (65,51%) publicações nas quais as principais autoras foram mulheres e quanto aos homens, estão quantificados em 10 (34,48%).

Segundo a quarta análise do trabalho, que é a distribuição dos artigos publicados por gênero nas regiões brasileiras, como principais resultados teve-se que as regiões pela maior quantidade de publicações: Sul, no ano de 2019 com 37 autores (54,05% do sexo feminino e 45,94% do sexo masculino) e 2018 com 55 autores (52,72% do sexo feminino e 47,27% do sexo masculino); e também o Sudeste em 2019 com 28 autores (42,85% do sexo feminino e 57,14% do sexo masculino) e 2018 com 9 autores (22,22% do sexo feminino e 77,77% do sexo masculino).

Na quinta análise, verificou-se que no ano de 2019 os trabalhos foram mais qualitativos. Enquanto que, em 2018 foi produzido um maior número de estudos quantitativos. Com relação aos trabalhos quali-quantitativos, nos quais foram de baixo uso baixos com 3 publicações em 2019 e 2 em 2018. Por fim, na sexta análise, foi visto em 2019, 17 trabalhos em Controladoria, enquanto que em Contabilidade Gerencial, houve 15. Quanto ao ano de 2018, ocorreram 18 publicações em Controladoria e 11 em Contabilidade Gerencial, sendo que vale destaque porque se percebe uma diferença de 7 publicações de uma temática para outra.

Os resultados alcançados nesse artigo permitem a visibilidade e reflexão sobre a participação feminina na pesquisa científica sobre Controladoria e Contabilidade Gerencial. A partir disso, percebe-se que a participação feminina está aumentando no decorrer do tempo; o que antes era apenas uma participação tímida, hoje apresenta resultados quantitativos equiparados e/ou até maiores do que da participação masculina, mostrando a evolução científica do gênero feminino. Cabe ressaltar também a diferença de participação entre as regiões, podendo isso estar associado às desigualdades no contexto acadêmico entre as regiões, pois as duas regiões Sul e Sudeste concentram uma maior quantidade de programas na área de Ciências Contábeis.

A partir das análises realizadas nesta pesquisa, destaca-se como contribuição a evidenciação dos dados sobre a pesquisa científica para o desenvolvimento da ciência, a melhoria da percepção da participação feminina na área de Ciências Contábeis e mapeamento da produção científica feminina nas regiões brasileiras, com base no Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. Além disso, compreende-se que a área do saber aqui analisada traz novas contribuições, perspectivas e tendências para os variados eventos acadêmicos da Controladoria e da Contabilidade Gerencial.

Em relação à limitação do trabalho, este estudo teve como foco o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, porém, existe a possibilidade de ampliar a pesquisa focando em outros Congressos nacionais. Dessa forma, para estudos futuros, recomenda-se uma pesquisa em mais de um Congresso, e até com um período maior que dois anos, a fim de compreender com detalhe a evolução da participação feminina na produção científica na área de Controladoria e Contabilidade Gerencial.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, C. A. A. (2006). Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Anais eletrônicos...** Porto Alegre: 2006. Disponível em: <http://www.brapci.inf.br/index.php/article/view/0000006356/ff60b8f0bfe9602830807b18b7d4c75c>. Acesso em 06 agos. 2019.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 70. ed. São Paulo: Edições 70, 2009.
- BASSI E. V. M.; BEUREN I. M. Redes de atores na perícia contábil judicial: uma análise a luz da teoria Ator-Rede. **Revista Brasileira de gestão de negócios**. São Paulo, p. 633-657 out./dez. 2016.
- BEUREN, I. M. I. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. Editora Atlas SA, 2013.
- BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no Enanpad e no congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, p. 22-37, set./dez. 2007.
- BRIGHENTI, J.; JACOMOSSI, F.; SILVA, M. Desigualdades de gênero na atuação de Contadores e Auditores no mercado de trabalho Catarinense. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 34 n. 2, Maringá, 2015.
- BRUSCHINI, C.; PUPPIN, A. B. Trabalho de mulheres executivas no Brasil no final do século XX. **Cadernos de Pesquisa**, v. 34, n. 121, São Paulo, jan./abr. 2004.
- CAMBOTA, J. N.; PONTES, P. A. Desigualdade de rendimentos por gênero intra-ocupações no Brasil, em 2004. **Revista de economia contemporânea**, v. 11, n. 2, p. 331-350, 2007.
- CASA NOVA, S. P. C. Impactos de mestrados especiais em Contabilidade na trajetória de seus egressos: um olhar especial para gênero. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 3, 2012.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Participação das mulheres avança na contabilidade**. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/participacao-das-mulheres-avanca-na-contabilidade/>. Acesso em: 15 set. 2019.
- CUNHA, P. R. da; CORREA, D. C.; BEUREN, I. M. Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no qualis

- Capes. **Revista de Informação Contábil**, v. 4, n. 1, p. 57-75, Recife, jan./mar. 2010.
- CRUZ, N. G. da.; LIMA, G.H.; DURSO, s. de O.; CUNHA, J. V. A. da. - Desigualdade de Gênero Em Empresas De Auditoria Externa, 2016. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 21 · n. 1 · p.142-159, Brasília, jan. /abr. 2018.
- CRUZ, C.; MARQUES, A.; SILVA, R.; COGAN, S. Teoria das Restrições: um estudo bibliométrico da produção científica apresentada no congresso brasileiro de custos (1994-2008). **Revista ABCustos**, v. 5, n. 1, Rio Grande do Sul, 2010.
- DIAS, C. A.; CAJAIBA, K. S. Controladoria: Perfil Bibliométrico da produção científica nacional, entre 2012 e 2016. *In: XXIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 2017, Florianópolis/SC. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4278>. Acesso em: 01 out. 2019.
- LUNARDI, M. A.; SILVA, A. da.; PLETSCHE, C. S.; SILVA, M.Z. Estudos na contabilidade gerencial: temas, métodos e teorias. **Revista de Administração Faces Journal**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, jan./mar. 2019.
- FERREIRA, C. A. Influência do Gênero na Contabilidade. *In: XIV CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE E AUDITORIA*, 2013, Lisboa. Anais. Disponível em: <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/44.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2019.
- FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR, A.B. de.; GOUVÊA, M. A. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 11, n. SPE2, p. 33-54, 2007.
- FRANCISCHETTI, C. E.; POKER JUNIOR, J. H.; PADOVEZE, C. L. Contabilidade: análise bibliométrica, tendências e reflexões em publicações da base de dados scopus de 1982 até 2014. **Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting**, Monte Carmelo, v. 4, n. 1, p. 31-44, jan./jun. 2017.
- FREUND, J. E.; SIMON, G. A. Estatística aplicada. 9. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- GIUBERTI, A. C.; MENEZES FILHO, N. Discriminação de rendimentos por gênero: uma comparação entre o Brasil e os Estados Unidos. **Economia Aplicada**, v. 9, n. 3, p. 369-384, 2005.
- GIULIANO, P. The Role of Women in Society: from Pré-industrial to Modern Ti-

mes. **CESifo Economic Studies**, v. 61, n. 1, p. 33-52, 2014.

GIL, A. C. **Estudo de caso**. Atlas, 2009.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

GOMES, A.; SOARES, K. **Produção científica em contabilidade gerencial: um estudo bibliométrico em um congresso nacional de ciências contábeis**. Anais eletrônicos... Santa Catarina: 2017. Disponível em: <http://www.revistas.udesc.br/index.php/reavi/article/view/2316419006092017001>. Acesso em 05 agos. 2019.

GORBEA PORTAL, Salvador. **Una nueva perspectiva teórica de la bibliometría basada em su dimensión histórica y sus referentes temporales**. Investig. bibl, México, v. 30, n. 70, p. 11- 16, 2016.

GRAY, D. E. **Pesquisa no mundo real**. 2. ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

GUEDES, V. L. da S. **A bibliometria e a gestão da informação e do conhecimento científico e tecnológico: uma revisão da literatura**. Ponto de Acesso, Salvador, v.6, n. 2, p. 74-109 ago. 2012. Disponível em: <http://www.portalseer.ufba.br/index.php/revistaici/article/viewArticle/5695>. Acesso em: 12 nov. 2019.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. D. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas. 2007.

LEMOS JÚNIOR, L. C.; SILVEIRA, N. S. P.; SANTINI, R. B. A feminização da área contábil: um estudo qualitativo básico. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 9, n. 1, 2015.

LOPES, S.; COSTA, M. T.; FERNANDEZ-LIMÓS. F.; AMANTE, M. J.; LOPES, P. F. A bibliometria e a avaliação da produção científica: indicadores e ferramentas. *In: ACTAS DOS CONGRESSOS NACIONAIS DE BIBLIOTECÁRIOS, ARQUIVISTAS E DOCUMENTALISTAS*, 11, 2012. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <http://www.bad.pt/publicacoes/index.php/congressosbad/issue/view/10>. Acesso em: 07 nov. 2019.

DE LUCA, M. M.; GOMES, C.A.S.; CORRÊA, D. M. M. C.; DOMINGOS, S. R. M. Participação feminina na produção científica em contabilidade publicada nos anais dos eventos Enanpad, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso Anpcont. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, p. 145-164, 2011.

MACEDO, M. A. S.; CASA NOVA, S. P. C.; ALMEIDA, K. Mapeamento e Análise Bibliométrica da Utilização da Análise Envoltória de Dados (DEA) em Estudos das Áreas de Contabilidade e Administração. In: ENCONTRO DA Anpad, Rio de Janeiro, RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: EnAnpad, 2007.

MELO, H. P. de; RODRIGUES, L. M.C.S. **Pioneiras da ciência do Brasil**, 2013. Disponível em: <http://cnpq.br/documents/10157/6c9d74dc-0ac8-4937-818d-e-10d8828f261>. Acesso em: 11 julho 2019.

MORAIS, C. R. F.; CABRAL, A.C. de. A.; PESSOA, M. N. M.; OLIVEIRA, L. V. C.; SANTOS, S. M. dos.; SILVA, C.R.M. da. A participação feminina na produção científica das áreas de administração e ciências contábeis. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 12, n. 2, p. 61-97, maio. /ago. 2018.

MOTA, E. R. C. F.; SOUZA, M. A. A evolução da mulher na Contabilidade: os desafios da profissão. In: CONGRESSO CONVIBRA, 2013, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo, Congresso Convibra, 2013. Disponível em: https://unibhciencias-contabeis.files.wordpress.com/2013/11/artigo_mulher_contabilista_completo.pdf. Acesso em: 05 nov. 2019.

NECYK, G. A.; FREZATTI, F. A contabilidade gerencial: uma perspectiva de ciclo de vida de seu desenvolvimento nas organizações. **Organizações & Sociedade**, Salvador, v. 17, n. 55, p. 725-744, out./dez. 2010.

OLIVEIRA, Luís de, PEREZ Jr., José Hernandez, SILVA, Carlos Alberto Santos. **Controladoria Estratégica - Textos e Casos Práticos com Solução**, 11ª Edição. Atlas, 11/2015.

OLIVEIRA, N.; OLIVEIRA, R. C. M.; DALFIOR, S. R. **Gênero e novas perspectivas de trabalho: um estudo junto a mulheres gerentes de atendimento no Banco do Brasil**. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2000. **Anais eletrônicos...** 2000.

PADOVEZE, C. L. O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 21, p. 01-16, mai./ago. 1999.

PAZETTO, C. F.; SANTOS, V.; BEUREN, I. M. Abordagens da Contabilidade Gerencial em Periódicos Brasileiros . **Enfoque: reflexão contábil**, Santa Catarina, v. 38 n. 1, 2019.

RESENDE, M. C. R.; RAMOS, S. A.; MELO, A. A. de O.; TOMAZ, C.M.; PA-

CHECO, M.H.S.; SILVA, W.A. C. Participação Feminina na Produção Científica em Finanças nos EnANPAD's de 2000 a 2010. **Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 11, n. 20, 2012.

RIBEIRO, H. C. M. CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL: dez anos de produção científica. **Revista pretexto, Belo Horizonte**, v. 20, n. 2, 2019.

SANTOS, V. M. Ciência e Tecnologia: expressões sutis da discriminação de gênero? **Emancipação**, v. 10, n. 2, p. 459-477, 2010.

SILVA, C.; ANZILAGO, M.; LUCAS, A. C. A mulher contabilista nas publicações acadêmicas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 15, 2015, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo, Congresso USP, 2015.

SILVA, C. R. M.; MORAIS, C. R. F. da.; OLIVEIRA, L. V. C.; LIMA, D.S.V.R. Participação Feminina na Produção Científica sobre Custos: uma análise dos artigos publicados na Revista ABCustos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-ABC, 2017, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis, 2017.

SILVEIRA, A. M. Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil. 2004. 254f. **Tese (Doutorado) – Curso de Administração**, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SILVA JÚNIOR, C.P.; MARTINS, O. S. Mulheres no Conselho Afetam o Desempenho Financeiro? Uma Análise da Representação Feminina nas Empresas Listadas na BM&FBOVESPA. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 12, n. 1, 2017.

SOUSA, J. I. L.; NASCIMENTO, I.C.S do. **Participação feminina na produção científica sobre governança corporativa: análise dos artigos publicados nos anais dos principais eventos da área**. 2019. Disponível em: <http://repositorio.ufer-sa.edu.br/handle/prefix/1638>. Acesso em: 10 ago. 2019.

SOARES, M. N. M.; LESSA, B. S.; CABRAL, A.C.A.; PESSOA, M.N.M.; SANTOS, S.M. A participação feminina nos estudos sobre estratégia. **RAUnP**, v. 7, n. 1, p. 25-37, 2015.

THOME, C. F. O princípio da igualdade de gênero e a participação das mulheres nas organizações sindicais de trabalhadores. **Revista eletrônica: acórdãos, sentenças, ementas, artigos e informações**, Porto Alegre, v. 9, n. 154, p. 69-96, mar. 2013.

VELHO, Lea; LEON, Elena. A construção social da produção científica por mulheres. **Estudos Avançados**, v. 17, n. 49. São Paulo, Sept. /Dec. 2003.

YOSHIDA, Nelson Daishiro. Análise bibliométrica: um estudo aplicado à previsão tecnológica. **Future Studies Research Journal: Trends and Strategies**, v. 2, n. 1, p. 52-84, 2010.

