

GESTÃO EMPRESARIAL E CONTABILIDADE

ORGANIZADORES:

MARIA AUXILIADORA DE OLIVEIRA **MORAIS**

MAYARA MUNIZ DE **OLIVEIRA**

SANDRA DE SOUZA PAIVA **HOLANDA**

SIDNÉIA MAIA DE OLIVEIRA **REGO**



GESTÃO EMPRESARIAL E CONTABILIDADE

ORGANIZADORES:

MARIA AUXILIADORA DE OLIVEIRA **MORAIS**

MAYARA MUNIZ DE **OLIVEIRA**

SANDRA DE SOUZA PAIVA **HOLANDA**

SIDNÉIA MAIA DE OLIVEIRA **REGO**

MOSSORÓ
2023



UERN



Universidade do Estado do Rio Grande do Norte

Reitora

Cicília Raquel Maia Leite

Vice-Reitor

Francisco Dantas de Medeiros Neto

Diretor da Editora Universitária da Uern - EDUERN

Francisco Fabiano de Freitas Mendes

Chefe do Setor Executivo da Editora Universitária da Uern - EDUERN

Jacimária Fonseca de Medeiros

Chefe do Setor de Editoração da Editora Universitária da Uern - EDUERN

Emanuela Carla Medeiros Queiros

Conselho Editorial das Edições UERN

Edmar Peixoto de Lima

Filipe da Silva Peixoto

Francisco Fabiano de Freitas Mendes

Isabela Pinheiro Cavalcanti Lima

Jacimária Fonseca de Medeiros

José Elesbão de Almeida

José Cezinaldo Rocha Bessa

Maria José Costa Fernandes

Kalidia Felipe de Lima Costa

Regina Célia Pereira Marques

Revisão

Sarah Kimberly de Oliveira Cananeaia

Capa e Diagramação

Ana Beatriz Caldas Davi

Catálogo da Publicação na Fonte.

Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

Gestão Empresarial e Contabilidade [recurso eletrônico]. /
Maria Auxiliadora de Oliveira Moraes, Mayara Muniz de Oliveira, Sandra de
Souza Paiva Holanda, Sidnéia Maia de Oliveira Rego (orgs.). - Mossoró, RN:
Edições UERN, 2023.

122 p.

ISBN: 978-85-7621-406-9 (E-book).

1. Administração de Empresas. 2. Gestão Empresarial. 3. Contabilidade. I.
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. II. Título.

UERN/BC

658.4 CDD

Bibliotecário: Aline Karoline da Silva Araújo CRB 15 / 783

Editora filiada à:



APRESENTAÇÃO

Este e-book intitulado como Gestão empresarial e Contabilidade é proveniente da produção científica da XVII Semana do Administrador é um evento anual realizado pelo curso de Administração da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN) do Campus Pau dos Ferros.

O referido *e-book* é composto por sete artigos que trazem abordagens teóricas e práticas envolvendo as áreas de gestão empresarial e contabilidade. No tocante às metodologias de pesquisa, ressalta-se que a maior parte dos artigos possui seus objetivos de pesquisa vinculados à pesquisa descritiva, utilizando estudo de caso, levantamento, pesquisa documental e pesquisa de campo. Dentre as abordagens do problema, os artigos apresentados pelo presente *e-book* enfatizaram a abordagem qualitativa, tendo apenas uma pesquisa com ênfase na abordagem quantitativa.

Destaca-se que, três trabalhos abordam temas relacionados à gestão empresarial, trazendo assuntos como: gestão da diversidade, gestão da qualidade e gestão de estoque. E quatro trabalhos trazem assuntos relacionados à contabilidade, como por exemplo: contabilidade de custos, demonstração do valor adicionado, ordem de pagamentos na gestão pública e matriz curricular dos cursos de contabilidade nas universidades públicas.

O dinamismo das metodologias de pesquisa dos trabalhos apresentados, possibilita uma maior compreensão e aprofundamento acerca das abordagens teóricas e práticas: Gestão empresarial e contabilidade, contribuindo para o avanço de pesquisas científicas na referida temática.

Desejamos a todos uma excelente leitura!

Os Organizadores

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1

..... 7

GESTÃO DA DIVERSIDADE: A percepção do gestor e colaboradores de uma empresa do ramo da construção civil

Suzane Maria Souza Oliveira
Juliana Carvalho de Sousa

CAPÍTULO 2

..... 24

GESTÃO DA QUALIDADE: Um estudo na AABB em Pau dos Ferros-RN

Marina Amanda do Nascimento Barros
Almeida, Ma. Sandra de Souza Paiva Holanda

CAPÍTULO 3

..... 41

GESTÃO DE ESTOQUE: Estudo de caso em um supermercado

Ms. Antônio Batista Júnior
Eline Kalliane Barbosa da Silva
José Fernandes Júnior
Raquel Carvalho de Lima

CAPÍTULO 4

..... 56

CONTABILIDADE DE CUSTOS: Caso de uma indústria de temperos pauperrense

Ma. Maria Auxiliadora de Oliveira Moraes
Dr. Alessandro Gonçalves da Silva Prado
Esp. Lyana Glecia Gurgel Melo
Dr. Roosevelt Bezerra da Silva Filho

SUMÁRIO

CAPÍTULO 5		70
	GERAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO: Análise das empresas listadas no ISE (índice de sustentabilidade empresarial)	
	Angelina Rodrigues da Silva Dr. Alexsandro Gonçalves da Silva Prado Ma. Maria Auxiliadora de Oliveira Moraes Esp. Lyana Glecia Gurgel Melo	
CAPÍTULO 6		88
	MATRIZES CURRICULARES DE CONTABILIDADE NAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS NORTE-RIO-GRANDENSES E O CURRÍCULO MUNDIAL	
	Raiane Oliveira de Sousa Ma. Taynara Milene da Silva Ma. Maria Auxiliadora de Oliveira Moraes	
CAPÍTULO 7		106
	PERCEPÇÃO DOS CONTADORES DO MÉDIO OESTE POTIGUAR SOBRE ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS DOS MUNICÍPIOS AOS CREDORES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	
	Thalyta Paula Gomes Pereira Ma. Taynara Milene da Silva Ma. Maria Auxiliadora de Oliveira Moraes	

CAPÍTULO 1

GESTÃO DA DIVERSIDADE: a percepção do gestor e colaboradores de uma empresa do ramo da construção civil

DIVERSITY MANAGEMENT: the perception of the manager and employees of a company in the construction industry

Suzane Maria Souza Oliveira

Graduanda em Administração (UERN)

Email: suzane850@gmail.com

Juliana Carvalho de Sousa

Graduanda em Administração (UERN)

Email: juli.cs1009@gmail.com

RESUMO

O presente estudo, tem como objetivo entender como a gestão da diversidade é percebida pelo gestor e colaboradores de uma empresa no ramo de materiais de construção no Alto Oeste Potiguar. Trata-se de um levantamento de natureza qualitativa e caráter descritivo. Os dados foram levantados a partir da realização de entrevista com os sujeitos da pesquisa; o universo da pesquisa foi composto por 14 colaboradores; o instrumento de coleta de dados foi adaptado de Silva (2015) e do Instituto Ethos (2016). Os dados foram tratados através da análise de conteúdo de Bardin (2009). Os resultados demonstram diferentes visões de como é lidar com um ambiente diverso, mostram que não existem programas de incentivo e promoção da diversidade, evidenciam a existência do preconceito com as mulheres em um ambiente tipicamente masculino e as dificuldades de contratação de uma pessoa com deficiência no ramo da construção civil.

Palavras-chave: Gestão da Diversidade; Diversidade; Construção Civil.

ABSTRACT

The present study aims to understand how diversity management is perceived by the manager and employees of a company in the construction materials industry in the Upper West of Potiguar. This is a qualitative and descriptive survey. The data were collected from the interview with the research subjects; the research universe was composed of 14 employees; the data collection instrument was adapted from Silva (2015) and the Ethos Institute (2016). The data were treated through the content analysis of Bardin (2009). The results show different views of how it is to deal with a diverse environment, show that there are no incentive programs and promotion of diversity, highlight the existence of prejudice against women in a typically male environment

and the difficulties of hiring a person with disabilities in the construction industry.

Keywords: Diversity Management; Diversity; Civil Construction.

1 INTRODUÇÃO

O papel das pessoas dentro das organizações passou por muitas mudanças ao longo dos anos, as empresas visavam alta produção e maximização dos seus lucros. Com o passar dos anos, as empresas modificaram seu *modus operandi* e o homem foi ganhando espaço dentro das organizações, e esta passou a valorizar o capital intelectual de seus colaboradores. Em um mundo globalizado e caracterizado pela efemeridade, as empresas devem adaptar-se às mudanças que o mercado exige e buscar constantemente, forças de trabalhos (ORNELLAS, 2021)

Os primeiros estudos sobre diversidade começaram a surgir na década de 90, com estudos de Cox (1991) e Thomas (2001). O termo diversidade tem muitos significados, dentre eles, Fleury (2000) retrata como sendo um mix de pessoas com identidades e características diversas que interagem no mesmo meio social.

O departamento de Recursos Humanos, tem como principal papel gerir pessoas e gerenciar seus talentos. Com isso, as práticas de gestão da diversidade passaram a ter grande relevância nas últimas décadas e tornou-se objeto de estudo para as organizações, visto que, se bem administrado, trará inúmeros benefícios a estas e , conseqüentemente, proporcionará vantagem competitiva e conduzirá a empresa ao melhor desempenho de suas tarefas (ALVES; GALEÃO-SILVA, 2004; SICHEROLLI; MEDEIROS; VALADÃO JÚNIOR, 2011).

As políticas e leis que obrigam que as empresas tenham no seu quadro de colaboradores pessoas consideradas como minorias, não são suficientes para integrar grupos marginalizados. Cabe às empresas, sejam elas de grande ou pequeno porte, adotar as práticas de gestão da diversidade através de códigos de ética e políticas de diversidade capazes de eximir a discriminação existente (MOURA; CAMPOS; CAETANO, 2019).

Em um país de dimensões continentais como o Brasil, com uma população diversificada e marcada pela discriminação e pela desigualdade social (FLEURY, 2000), percebe-se que, em virtude da cultura já existente e enraizada, grande parte dos colaboradores das empresas são compostas por homens brancos e héteros. Segundo o Instituto Ethos (2016), grupos compostos por mulheres e negros ainda são excluídos nas organizações, representando um percentual de 31,3% e 6,3%, respectivamente, em cargos de gerência.

De acordo com a Associação Nacional dos Comerciantes de Material de Construção (ANAMACO), o setor de varejo de material de construção terminou o ano de 2020 com um crescimento de cerca de 11%, no entanto, por ser considerado um trabalho pesado, este é um

segmento que ainda é dominado por indivíduos do sexo masculino.

Partindo deste ponto de vista, questiona-se: **Como a gestão da diversidade é percebida pelo gestor e colaboradores de uma empresa do ramo de construção civil?** Nesse contexto, o presente estudo tem como objetivo compreender como a gestão da diversidade é percebida pelo gestor e colaboradores de uma empresa no ramo de materiais de construção no Alto Oeste Potiguar.

A realização deste estudo, justifica-se pela importância desse estudo para as organizações brasileiras e para o próprio país que ainda é considerado um país desigual e preconceituoso. É de grande relevância para a comunidade acadêmica, uma vez que levantará questões e discussões a respeito do tema e poderá servir como referência para trabalhos futuros na área. Para as empresas que têm o interesse de implantar políticas de diversidade, podendo conhecer os desafios e limitações inerentes a essa implementação. Se faz importante também para a empresa objeto de estudo que é uma empresa de pequeno porte e estudos sobre diversidade em pequenas empresas ainda são escassos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, será apresentado sob perspectiva teórica os temas acerca da diversidade, sua origem e conceitos e os desafios inerentes a sua implementação.

2.1 ORIGEM E CONCEITOS DE GESTÃO DA DIVERSIDADE

Desde a década de 60, questões relacionadas a grupos minoritários e diversidade foram levantados nos Estados Unidos, através de movimentos como o *Affirmative Action*, que tinham como intuito combater a discriminação e a desigualdade, a fim de promover integração e acesso à educação para todos. No Canadá, surge o *Federal Contractors Program*, com o objetivo de ampliar o espaço da população considerada como minoria, promovendo justiça e equidade na esfera trabalhista (FLEURY, 2000; MARQUES JUNIOR; MARQUES; DANTAS, 2020). Conforme Souza *et al.* (2020) no Brasil, as preocupações com questões relacionadas à diversidade se deram na década de 90, em consonância com a globalização econômica.

No entanto, é importante diferenciar ações afirmativas de gestão da diversidade, de acordo com Alves e Galeão-Silva (2004), as ações afirmativas são as políticas voltadas para membros de grupos sociais que são excluídos e lhes é negado tratamento igualitário; enquanto a gestão da diversidade seriam as medidas que se preocupam com a alavancagem das diferenças individuais ou grupais que trariam benefícios à organização (SILVA, 2015).

Ter uma equipe diversa e com diferentes pontos de vista, fará com que a empresa

responda de maneira mais rápida o processo de tomada de decisão. Para as organizações, gerenciar a diversidade e cultivar ideias é de grande importância e pode ser sinônimo de inovação (ADIGUZEL; CAKIR, 2020).

Neste sentido afirma que:

A diversidade inclui todos, não é algo que seja definido por raça ou gênero. Estende-se a idade, história pessoal e corporativa, formação educacional, função e personalidade. Inclui estilo de vida, preferência sexual, origem geográfica, tempo de serviço na organização, status de privilégio ou de não-privilégio e administração ou não-administração (THOMAS, 2001, p.334-335).

Percebe-se então, que o termo diversidade tem diversos significados, que vão de acordo com o qual é inserido, podendo ter diferentes significados dependendo de qual contexto seja empregado, podendo estar ligado a aspectos como classe social e religião (ARANHA, 2018).

Ainda que a Gestão da Diversidade possa trazer diversos benefícios para as organizações, é sabido que implementá-la não é fácil, representando assim um grande desafio (ALVES E GALEÃO-SILVA, 2004). Se mal gerenciada, a diversidade trará mais pontos negativos que positivos (SICHEROLLI; MEDEIROS; VALADÃO JÚNIOR, 2011).

Segundo Silva *et al.* (2016), se não for administrada de maneira adequada, haverá mais possibilidades de proporcionar o aumento do *turnover*, implicará falhas e dificulta a comunicação e culminará na existência de mais conflitos interpessoais na empresa. Outros obstáculos, estão na descrença por parte dos funcionários da empresa quanto a efetividade dos programas de diversidade e o preconceito com os indivíduos beneficiados (ALVES; GALEÃO-SILVA, 2004).

Quando bem gerenciada, a diversidade proporcionará vantagem competitiva à organização e, conseqüentemente, desempenha melhor suas funções: alavancando a inovação, criatividade, produtividade, um bom clima organizacional e a organização será bem-vista perante a sociedade. Quanto ao desenvolvimento das pessoas, fará com que cada indivíduo desenvolva suas habilidades (SILVA, 2015). Sicherolli, Medeiros, Valadão Júnior (2011, p. 4), completam:

Já para os indivíduos, a diversidade gerenciada permite com que cada um expresse a sua personalidade e seja respeitado dentro do ambiente corporativo. Acredita-se, ainda, que isso permite que o colaborador identifique seus princípios com os princípios da empresa, alcançando, então, um crescimento profissional e pessoal ao mesmo tempo.

Desta forma, promover e incentivar a diversidade possibilitará a empresa o desempenho pessoal e profissional do seu colaborador.

2.2 A DIVERSIDADE NAS ORGANIZAÇÕES BRASILEIRAS

A diversidade refere-se a diferentes características, neste tópico, será apresentado alguns dos fatores de diversidade presentes nas organizações brasileiras.

2.2.1 DIVERSIDADE POR GÊNERO

É sabido que, a história e evolução das mulheres no mercado de trabalho é marcada por lutas e pela busca de espaço em ambientes dominados predominantemente por homens e totalmente machistas. Situações de exploração da mão de obra da mulher só foi mudada a partir da criação de leis trabalhistas de amparo às mulheres (SIQUEIRA; SAMPARO, 2017).

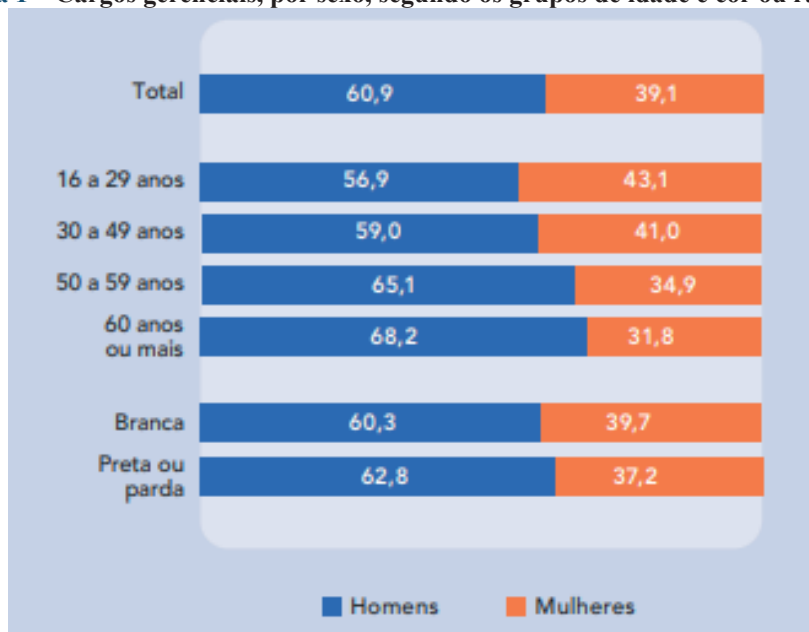
A cada dia, as mulheres têm ocupado espaços antes ocupados apenas por homens, no entanto, segundo o Instituto Ethos (2016), há um afinilamento hierárquico nas organizações, onde, a participação das mulheres diminui conforme a posição hierárquica e suas atribuições são maiores, essa diferença pode ser observada na tabela 1.

Tabela 1 – Distribuição do pessoal por sexo (%)

	Homens	Mulheres
Conselho de Administração	89,0	11,0%
Quadro Executivo	86,4	13,6
Gerência	68,7	31,3
Supervisão	61,2	38,8
Quadro Funcional	64,5	35,5
Trainees	57,4	42,6
Estagiários	41,1	58,9
Aprendizes	44,1	55,9

Fonte: Instituto Ethos (2016)

Dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), mostram que no Brasil em 2016, apenas 39,1% dos cargos gerenciais eram ocupados por mulheres. Mesmo que as mulheres, a cada dia tenham maior participação dentro das empresas e constituindo mais da metade da população brasileira; as mulheres são sub-representadas dentro das organizações (IBGE, 2016). Ainda segundo o IBGE (2019), a desigualdade de remuneração entre homens e mulheres, mostrou que as mulheres recebiam cerca de 77,7% do rendimento dos homens. Na figura 1, é possível visualizar que, em todas as faixas etárias, os homens têm maior representação em cargos gerenciais.

Figura 1 – Cargos gerenciais, por sexo, segundo os grupos de idade e cor ou raça (%)

Fonte: IBGE (2016).

Essa disparidade entre gêneros, se dá também, pelo fato das mulheres estarem ocupadas com afazeres domésticos (IBGE, 2019). No setor de construção civil, as mulheres estão vinculadas aos serviços de limpeza. Mas isso tem mudado, uma vez que, os cursos de engenharia têm mostrado o crescente interesse das mulheres por estas funções (LIMA; MELO; BENTO, 2019).

2.2.2 DIVERSIDADE POR RAÇA

O Brasil é um país plural, composto por pessoas de raças e etnias diferentes. Mas desde o seu descobrimento, que a história mostra a discriminação e preconceito enraizado na sociedade brasileira até os dias atuais. Mas a abolição da escravidão e a lei de cotas raciais não são suficientes, uma vez que, o acesso e permanência de negros em sistemas educacionais ainda representa um grande desafio (ANAMACO, 2021).

De acordo com a Pesquisa de Emprego e Desemprego do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Econômicos - DIEESE (2013), nos anos de 2011 e 2012, mostrou o crescimento da participação de negros no mercado de trabalho. No entanto, brancos e negros ainda apresentavam condições de trabalhos distintos, tendo os negros como ocupantes de cargos mais baixos.

Silva (2015) diz que nos estudos já realizados, grande parte está centralizada nas diferenças existentes entre brancos e negros, a participação de negros, pretos e pardos nas organizações é alta nos cargos de aprendizes, mas relativamente baixos nos cargos de lideranças.

Os cargos de maiores atribuições, são ocupados , principalmente, por brancos, enquanto os negros ocupam um percentual de 4,9% nos cargos de liderança (INSTITUTO ETHOS, 2016).

2.2.3 DIVERSIDADE A PESSOAS COM DEFICIÊNCIAS (PCD)

Por muito tempo, pessoas com deficiências eram vistas como pessoas doentes, renegadas pela sociedade que as oprimiam, atualmente essa visão tem sido abandonada. Mas incluir pessoas com deficiência no mercado de trabalho é um grande desafio, pois o preconceito é uma das muitas barreiras que estes encontram (SILVA, 2015).

Como forma de reparar e propiciar igualdade, foi criada a Lei nº 8.213 (BRASIL, 1991), conhecida também como Lei de Cotas com o intuito de beneficiar e propiciar inclusão aos portadores de deficiências, essa lei determina que empresas com mais de 100 funcionários, 2% a 5% destes devem ser compostos por indivíduos com deficiência.

Em 2015, foi sancionada a Lei nº 13.146/2015 (BRASIL, 2015), a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência), “destinada a assegurar e a promover, em condições de igualdade, o exercício dos direitos e das liberdades fundamentais por pessoa com deficiência, visando à sua inclusão social e cidadania”.

Mas para Souza *et al.* (2020), diversidade vai além de ter no quadro de funcionários pessoas com deficiência física ou mental, pois é nas organizações que há grupos diversos, com visões diferentes e muitas formas de enriquecê-la. Mesmo que seja visto grupos minoritários ocupando posições antes não vistas, as empresas refletem uma sociedade cheia de preconceitos, mas que de maneira gradual e lenta tem promovido a diversidade (INSTITUTO ETHOS, 2016).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos procedimentos metodológicos, utilizados com o intuito de responder à questão problema, o presente estudo caracteriza-se como um estudo de natureza qualitativa. Conforme Denzin Lincoln (2006), a pesquisa qualitativa é realizada no ambiente natural onde o fenômeno acontece de forma que os pesquisadores buscam entender o significado que as pessoas atribuem a este. Richardson (1999), completa dizendo que o objetivo da pesquisa qualitativa está no aprofundamento e compreensão do fenômeno social.

Quanto aos meios, é classificado como um levantamento, uma vez que, os sujeitos da pesquisa são interrogados a fim de entender como determinado fenômeno acontece (GIL, 2002). Quanto aos fins, pode ser classificado como descritivo, pois através da interpretação dos dados coletados será possível analisar a percepção do grupo sobre a gestão da diversidade

(GIL, 2002).

O lócus da pesquisa, será uma empresa de pequeno porte especializada no comércio varejista de materiais de construção, localizada na região do Alto Oeste Potiguar, no interior do Rio Grande do Norte. Os sujeitos da pesquisa serão os colaboradores desta empresa, atualmente, a empresa conta com cerca de 14 colaboradores, podendo este número variar em alguns períodos do ano em decorrência da sazonalidade. Buscou-se realizar as entrevistas com todos os colaboradores da empresa.

Para se obter as informações necessárias e se chegar ao objetivo pretendido, foi aplicado o instrumento de coleta de dados e, posteriormente, estes serão organizados, tratados e interpretados. O processo de coleta de dados foi realizado através de entrevistas presenciais gravadas com os colaboradores, seguindo um roteiro semiestruturado. Segundo Gil (2008, p. 109), a entrevista é a “técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação”.

As entrevistas foram realizadas entre os dias 10 e 25 de setembro/2021, o instrumento utilizado foi composto por dois roteiros de Silva (2015) e adaptado do Instituto Ethos (2016), adaptado para a realidade da organização objeto de estudo. As entrevistas foram aplicadas com o gestor da empresa e com os demais colaboradores.

Dos 14 colaboradores da empresa, foram entrevistados 9 destes. Visto que, as informações obtidas se assemelhavam e apresentavam redundância, foi utilizado o princípio de saturação teórica, uma vez que, pouco acrescentariam na análise dos dados (FALQUETO; HOFFMANN; FARIAS, 2018). Para resguardar os respondentes e, a fim de manter o sigilo das informações, estes serão identificados pelos códigos de E1 a E9, conforme o quadro abaixo mostra o perfil destes.

Quadro 1 – Distribuição do pessoal

Código	Cargo	Idade	Sexo	Escolaridade	Tempo de atuação na empresa
E1	Gestor	26 anos	Masculino	Nível Superior	5 anos
E2	Consultora de vendas	28 anos	Feminino	Nível Superior	2 anos
E3	Consultor de vendas	37 anos	Masculino	Nível Médio	5 anos
E4	Auxiliar de Serviços Gerais	39 anos	Feminino	Nível Médio	3 anos
E5	Operadora de Caixa	34 anos	Feminino	Nível Médio	3 anos
E6	Entregador/Carregador	21 anos	Masculino	Nível Médio	5 anos
E7	Entregador/Carregador	32 anos	Masculino	Nível Fundamental	2 anos
E8	Motorista	36 anos	Masculino	Nível Fundamental	7 anos
E9	Entregador/Carregador	49 anos	Masculino	Nível Fundamental	2 anos

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Os dados foram tratados através da análise de conteúdo, que, conforme Moraes (1999, p. 2), “compreende procedimentos especiais para o processamento de dados científicos”. A análise foi baseada nas técnicas de Bardin (2016), que se divide em três etapas: a pré-análise: fase de organizar os dados e sistematizar ideias, selecionar material e definir objetivos; A exploração do material: codificação e categorização do material pré-analisado; Tratamento dos dados obtidos e interpretação: interpretar os dados e inferir informações.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, será apresentado os resultados da pesquisa, a análise dos dados obtidos a partir das entrevistas. Os resultados foram apresentados nos aspectos da diversidade, as práticas em prol da diversidade e o relacionamento entre os colaboradores.

4.1 ASPECTOS E CONCEITOS LIGADOS À DIVERSIDADE

Quando perguntado ao gestor o que ele entendia por diversidade e como administrá-la no contexto do trabalho. O respondente afirma:

Diversidade é a questão da pluralidade né, cada um pensar da sua forma, cada um ter suas escolhas entre religião, de cor, de opinião. É cada um ter suas escolhas de onde quer ir, pra onde quer voltar, como quer deixar o cabelo, se é gordo, baixo ou magro. Aqui a gente é aberto, aceita todo mundo e abraça todo mundo; claro que é difícil lidar com pessoas e ainda mais quando cada uma tem sua própria particularidade, mas o que prevalece é o respeito (E1).

Mesmo que o conceito de diversidade seja amplo e que tenham muitos significados, em sua fala, o E1 demonstra compreender bem o significado de diversidade, dizendo ainda que na organização aceitam-se pessoas de todos os perfis; essa diversidade entre os colaboradores, pode trazer benefícios para empresa (ADIGUZEL; CAKIR, 2020) se administrado de maneira adequada. E como relatado em sua fala a complexidade de lidar com pessoas, este deixa claro que o respeito é de suma importância para que se possa mediar e administrar essa diversidade.

Conviver num ambiente diverso, por vezes, representa um grande desafio. Questionados como é lidar com um ambiente diverso, estes respondem da seguinte forma:

Bom, não tenho nada o que reclamar não, acho que dá pra gente aprender com isso, não fica aquela coisa monótona de só gente igual. Então acredito que seja válido trabalhar com gente diferente (E5).

Acho que uma das partes mais interessantes, é o que torna é (...), como se fala, mais especial né, cada dia você tem que se dedicar mais e se aperfeiçoar (E6).

Normal, a gente tem que saber lidar com as pessoas, claro, porque fulano é diferente de mim, possa ser que eu não concorde né, mas eu tenho que respeitar ele e ele me respeitar (E9).

Em suas falas, é possível visualizar diferentes visões de como é lidar com um ambiente diverso, o que mais chama atenção é a fala dos indivíduos E6 e E9, onde opinam “[...] é o que torna é..., como se fala, mais especial né [...]” (E6) e “[...] possa ser que eu não concorde né, mas eu tenho que respeitar ele e ele me respeitar” (E9). Falas como essas, denotam o quanto importante se faz a implementação da diversidade por parte das organizações.

A fim de entender também a visão dos demais colaboradores, foi questionado quais seriam os pontos positivos e negativos de se trabalhar com pessoas diversas:

Opiniões diferentes e ideias diferentes faz você crescer né, gera muito conhecimento. Nem sempre você vai tá certo, aí às vezes isso analisa muito você. Tipo, com ele aqui (faz menção ao gestor) “assim tá certo” aí você “não, tá errado”, mas aí você vai ver, acabamos chegando a resolução de um problema, onde tem a participação e visão dos colaboradores e chegamos a uma boa solução. Da mesma forma que pode contribuir as opiniões diferentes, elas às vezes acabam gerando discussão, claro que tem o lado positivo né, mas quando levam em conta alguns outros fatores... (E2).

Quanto mais opiniões e sugestões melhor pra empresa né, se você queira fazer a empresa crescer né, fora que com certeza a gente aprende muito com isso também. E assim, é, como se diz, traz muito conflito né, porque opiniões diferentes né, porque assim, eu quero fazer uma coisa a outra pessoa acha melhor de outro jeito e já fazer do seu jeito, é sempre nesse conflitosinho, mas sempre chega a um consenso, quando não chega vai pro gerente e o gerente que tem que resolver (E3).

Cada um tem sua opinião né, isso ajuda a empresa a crescer. Mas o principal ponto negativo que pode trazer, é a confusão. (E8).

De forma unânime, todos os respondentes citam pontos positivos de um ambiente diverso. No entanto, grande maioria, cita que por mais que as diversas opiniões tragam positividade, estas também são fatores que geram negatividade. Nestas ocasiões, é de fundamental importância o papel de um gestor mediador de conflitos. No tocante a isso, Sicherolli, Medeiros e Valadão Júnior (2011), corroboram que se mal gerenciada, a diversidade trará mais pontos negativos que positivos.

4.2 PRÁTICAS E POLÍTICAS EM PROL DA DIVERSIDADE

Com o intuito de saber a respeito das práticas e políticas em prol da diversidade presentes na organização, foi questionado ao E1 se a organização detinha alguma ação ou política em prol da diversidade, onde ele respondeu que por ser uma empresa pequena não detinham de políticas voltadas para isso.

Segundo a fala do entrevistado: “Não, por sermos uma empresa pequena e interiorana,

a gente não tem isso estabelecido (E1)”. De acordo com Silva (2015), a empresa que não detém práticas ou políticas em prol da diversidade, acaba por ter perdas em relação à produtividade, aumento de conflitos, reter talentos e alta rotatividade.

Referente aos fatores e limitações, que poderiam comprometer a implementação de políticas voltadas a diversidade, é possível visualizar que o principal problema seria a falta de compreensão por parte daqueles que não seriam beneficiados com as políticas de diversidade:

Eu acho que é mais a questão da limitação, assim, para os outros colaboradores entender né. Que, vamos supor né, como é ramo de material de construção, às vezes pegar alguma mercadoria, fazer alguma coisa, algum esforço físico, muitas vezes aquela pessoa com deficiência não vai conseguir fazer justamente por suas limitações, e os outros podem não entender isso de uma forma legal (E1).

A fala do entrevistado, vai de acordo com o que aponta Alves e Galeão-Silva (2004), que a implementação além de não ser fácil, geraria conflitos relacionados à descrença dos que não se beneficiaram do programa, em relação a sua efetividade.

4.3 A DIVERSIDADE POR GÊNERO NUMA EMPRESA DO RAMO DE CONSTRUÇÃO

Desde o século XX, a presença das mulheres no ramo da construção civil, restringia-se quase que inteiramente a tarefas relacionadas à limpeza (LIMA; MELO; BENTO, 2019). Por ser um ambiente tipicamente masculino, buscou-se entender como a mulher era vista no ambiente de trabalho, de acordo com os entrevistados:

Note, não é preconceito, vou logo dizendo. Tem que ter mulher, mas, na minha opinião se eu fosse o dono eu não contrataria mulher devido o peso, só se for só naquelas área ali, como nós trabalha com venda, carregar carro essas coisas assim, mulher não tem como pegar num cimento porque é muito pesado né; é, não tem como pegar numa tinta. Então é um serviço muito pesado pra mulher por isso, mas assim, se for só pra vender aí tem que ter mulher, agora quando tem que vender e carregar aí sou de acordo de ter só homem. Como é o que eu digo sempre ao gestor, é sempre complicado colocar mulher é complicado por isso, porque é só eu de homem, agora não porque agora que tão arrumando ali os homens fica lá é só eu de homem aqui, eu tenho que carregar por elas, aí fica pesado é pra minha pessoa (E3).

Tem que ter ajuda masculina, porque as mulheres não conseguem por força pra pegar um cimento ou um vergalhão, mas tem que ter, na parte de vender, nas áreas mais voltadas a administração (E7).

Eu vejo como uma coisa normal hoje, agora longe da possibilidade de uma mulher tá fazendo carga e descarga de caminhão com mercadoria né, porque é muito pesado e é trabalho de homem (E8).

Falas como a do E3, onde este evidencia “[...] se eu fosse o dono eu não contrataria mulher devido ao peso [...]”, deixam evidente o quão dominado pelos homens é o ramo de construção civil. Mesmo com a aceitação da mulher no ambiente de trabalho, é visto que, sem

o homem as mulheres não seriam capazes de exercer suas atribuições. De acordo com a maioria dos respondentes, as tarefas que as mulheres poderiam desempenhar estariam ligadas às áreas administrativas (LOMBARDI, 2006). É percebido, até mesmo por parte das próprias mulheres, o preconceito e discriminação existente (LIMA; MELO; BENTO, 2019).

4.4 A DIVERSIDADE A PESSOAS COM DEFICIÊNCIA (PCD) NUMA EMPRESA DO RAMO DE CONSTRUÇÃO

É sabido que, por muito tempo, portadores de deficiências foram renegados pela sociedade; no entanto, com as mudanças na sociedade, estes foram inseridos nas empresas. Quanto a possibilidade de empregabilidade de um portador de deficiência por parte da empresa, os entrevistados E2, E3 e E5 relatam:

Eu acho que hoje não, hoje não, agora diante do que vai crescer aí, tem tudo pra crescer aí se Deus quiser, eu acho que se encaixaria e seria uma boa opção (E2).

É como eu disse, se for pra ficar em um lugar específico, como aqui não tem, assim, você pra fazer só isso aqui não tem como, depende da deficiência, aí não tem como. Agora não, se for só pra ficar numa área específica, como o caixa aí tem como encaixar uma pessoa só no caixa porque tem alguma deficiência (E3).

Acho que a gente tem que liberar espaço para todos os tipos de pessoas né, então acredito que não tenha problema não, nenhum, claro que teria que ser numa função que não exigisse força e carregar peso né (E5).

De acordo com as respostas, é possível visualizar que os colaboradores enxergam a possibilidade de uma pessoa com deficiência atuar na empresa; no entanto, estes ressaltam que teria de ser em um cargo que não exigisse força. Essa dificuldade, também é relatada por Silva (2015), e se dá pelo fato de a natureza do trabalho ser predominantemente braçal.

Ainda sobre empregabilidade a um PCD, foi questionado ao gestor sobre a lei de cotas e qual seria a forma adequada de inserir essa pessoa na organização. De acordo com este “[...] a gente não consegue dar espaço hoje, porque a gente não tem como determinar uma função específica pra uma pessoa, e, se a gente inserisse hoje um deficiente, ele teria ações limitadas justamente por sua deficiência e sobrecarregar os demais [...]” (E1).

Em sua fala, assim como os demais colaboradores, o gestor relata que por não haver uma distinção de função única, não haveria como dar espaço a essas pessoas, uma vez quem, acabaria por sobrecarregar os demais. Conforme Custódio e Fernandes (2019), a maioria das empresas contratam pessoas com deficiências, apenas para cumprir a legislação, mas o gestor da empresa demonstra interesse na contratação de um PCD.

4.5 ASPECTOS LIGADOS AO RELACIONAMENTO ENTRE COLABORADORES

Nas organizações, as relações de trabalho são extremamente necessárias e importantes para o funcionamento das empresas. Questionados a respeito de conflitos relacionados a religião, orientação sexual, idade, raça, experiências profissionais e/ou outros fatores, foi relatado:

Já, só que nada que tenha causado uma discussão maior, geralmente o que mais ocorre, até entre mim e entre as pessoas que sou mais próxima, é em relação a times, um torcedor tira um pouco de onda com o outro porque seu time perdeu, isso é bem rotineiro e digo que a gente tem que se acostumar (E2).

Não. Tem assim... trabalho. Mas coisas que envolvam coisas pessoais não existe (E4).

Não, raça, idade essas coisas não. No início, a gente via assim, porque aqui só tinha homem né, aí quando entrou eu e entrou a, aqui só tinha uma menina e a menina da limpeza, aí quando eu entrei aí tinha aquela coisa via outra menina aí diziam “vixe mulher de novo”. Porque aqui é só homem, é pesado, mas aí depois os meninos souberam conciliar tudo sabe, ficou tudo mais fácil (E5).

De acordo com a grande maioria dos entrevistados, não há conflitos envolvendo religião, orientação sexual, idade, raça, experiências profissionais e/ou outros fatores. No entanto, os entrevistados E2 e E5, relataram respectivamente, conflitos relacionados a times de futebol e a inserção da mulher na organização.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo, teve por objetivo compreender como a gestão da diversidade é percebida pelo gestor e colaboradores de uma empresa no ramo de materiais de construção no Alto Oeste Potiguar. A partir dos resultados discutidos, conclui-se que, o gestor e os colaboradores da empresa entendem o conceito de diversidade e que por mais difícil que seja gerenciá-la e conviver com as diferenças no ambiente organizacional. Foi possível visualizar também, o preconceito em relação às mulheres na construção civil. E as dificuldades relacionadas à contratação de um PCD numa empresa de construção civil.

Acredita-se que, este trabalho tenha grande relevância gerencial, uma vez que, temas relacionados à diversidade estão em alta e é sinônimo de competitividade para estas. É de suma importância social, pois, assim será possível garantir espaço e visibilidade. Quanto a importância acadêmica, pode ser utilizado de base para trabalhos futuros na área.

Referente às limitações da pesquisa, evidencia-se a resistência de alguns entrevistados, visto que, havia a desconfiança de que algo poderia o prejudicar dentro da empresa, o tempo para a coleta e análise dos dados e a falta de estudos relacionados à diversidade em pequenas e médias empresas.

Sugere-se que, novas investigações sejam realizadas a fim de suprir essa necessidade. Recomenda-se também a realização de trabalhos de natureza mista, assim, será possível aprofundar o conhecimento sobre o tema; realizar estudos comparativos entre a realidade de empresas de grande e pequeno porte; pesquisas relacionadas à implementação de políticas em prol da diversidade nas empresas brasileiras.

REFERÊNCIAS

ADIGUZEL, Zafer; CAKIR, Fatma Sonmez. Role of diversity management and charismatic leadership on innovation and performance in the globalized era. **International Journal Of Innovation**, v. 8, n. 3, p. 489-515, 17 dez. 2020. University Nove de julho. <http://dx.doi.org/10.5585/iji.v8i3.17595>

ALVES, Mario Aquino; GALEÃO-SILVA, Luis Guilherme. A Crítica da Gestão da Diversidade nas Organizações. **Revista de Administração de Empresas**, v. 44, n. 3, 2004. <https://doi.org/10.1590/S0034-75902004000300003>

ANAMACO. **Crescimento do setor de varejo de material construção foi de 11% em 2020**. ANAMACO. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.anamaco.com.br/post/crescimento-do-setor-de-varejo-de-material-constru%C3%A7%C3%A3o-foi-de-11-em-2020>. Acesso em: 19 de ago. 2021.

ARANHA, Daniel Fernando. **Diversidade nas Organizações**: uma análise crítica sobre a teoria e a prática. 2018. 79 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração de Empresas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas - FGV, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/24863> Acesso em: 19 de ago. 2021.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70. 2016;

BRASIL. Lei 13.146/2015. **Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113146.htm. Acesso em 21 de ago. 2021.

BRASIL. Lei n. 8.213/1991. **Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8213cons.htm. Acesso em 21 de ago. 2021;

COX, Taylor. BLAKE, Stacy. Managing cultural diversity: implications for organizational competitiveness. **Academy of Management Executive**, v. 5, pp. 45-56. 1991. <https://doi.org/10.5465/ame.1991.4274465>

CUSTÓDIO, Fernanda Crivaro; FERNANDES, Josiele da Silva. INCLUSÃO DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA NO MERCADO DE TRABALHO. **Administração de Empresas em Revista**, Curitiba - PR, v. 4, n. 8. 2019. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/admrevista/article/view/2315>. Acesso em 4 de out. 2021.

DENZIN, N. K. e LINCOLN, Y. S. **Introdução: a disciplina e a prática da pesquisa qualitativa.** In: DENZIN, N. K. e LINCOLN, Y. S. (Orgs.). O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006. p. 15-41;

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS (DIEESE). **Os negros no mercado de trabalho:** regiões metropolitanas de São Paulo, Salvador, Recife, Fortaleza, Belo Horizonte, Porto Alegre e no Distrito Federal. Sistema PED - Pesquisa de Emprego e Desemprego, nov., 2013. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisePED/2013/2013pednegrosmet.pdf>. Acesso em 10 de nov. de 2021.

FALQUETO, Junia Maria Zandonade; HOFFMANN, Valmir Emil; FARIAS, Josivania Silva. Saturação Teórica em Pesquisas Qualitativas: relato de uma experiência de aplicação em estudo na área de administração. **Revista de Ciências da Administração**, [S.L.], p. 40-53, 22 dez. 2018. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8077.2018v20n52p40>

FLEURY, Maria Tereza Leme. Gerenciando a diversidade cultural: experiência de empresas brasileiras. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 40, n. 3, 2000. <https://doi.org/10.1590/S0034-75902000000300003>

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Estatísticas de Gênero:** Indicadores sociais das mulheres no Brasil. 1.ed. Pesquisa 2016, atualizada em 2018. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101551_informativo.pdf Acesso em 10 de nov. de 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Estatísticas de Gênero:** Indicadores sociais das mulheres no Brasil. 2.ed. Pesquisa 2019. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101551_informativo.pdf. Acesso em 10 de nov. de 2021.

Instituto ETHOS e Ibope Inteligência. **Perfil social, racial e de gênero das 500 maiores empresas do Brasil e suas ações afirmativas.** 6.ed. Pesquisa 2016. Disponível em: https://issuu.com/institutoethos/docs/perfil_social_tacial_genero_500empr. Acesso em 8 ago. 2021.

LIMA, Aryana Brigida Pereira; MELO, Virginia Spinassé de; BENTO, Kaique Dias. O concreto é mais pesado para as mulheres? Uma análise sobre a “generificação” no mercado de trabalho da engenharia civil. In: **X ENEO - Encontro Nacional de Estudos Organizacionais da ANPAD.** 2019;

LOMBARDI, Maria Rosa. Engenheiras brasileiras: inserção e limites de gênero no campo profissional. **Cadernos de Pesquisa**, [S.L.], v. 36, n. 127, p. 173-202, abr. 2006. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/s0100-15742006000100008>

MARQUES JÚNIOR, Eles Calheiros; MARQUES, Ana Luzia de Barros Andrade; DANTAS, Anderson de Barros. Gestão da diversidade no Brasil: artigos publicados na base spell no período 2006 - 2016 ## Diversity management in brazil. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, [S.L.], v. 9, n. 1, 10 ago. 2020, p. 27-49. Galoa Events Proceedings. <http://dx.doi.org/10.17648/aos.v9i1.1217>

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

MOURA, Renan Gomes de; CAMPOS, Claudia Maria Abreu; CAETANO, Gilcemar Ferreira de Carvalho. “Linkamos a Diversidade com o Negócio”: A Gestão da Diversidade pela Ótica da Alta Gerência. In: **X ENEO - Encontro Nacional de Estudos Organizacionais da ANPAD**. 2019;

ORNELLAS, M. **Uma nova ordem organizacional**. São Paulo: Jandaíra, 2021.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2 ed. Novo Hamburgo: FEEVALE, 2013;

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

SICHEROLLI, Monique de Biaggio; MEDEIROS, Cintia Rodrigues de Oliveira; VALADÃO JÚNIOR, Valdir Machado. Gestão da Diversidade nas Organizações: uma Análise das Práticas das Melhores Empresas para Trabalhar no Brasil. In: **Encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho**, João Pessoa, 2011;

SILVA, Luzia Félix da. **A INCLUSÃO DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA NO MERCADO DE TRABALHO: Desafios e Superações no Ambiente de Trabalho**. Trabalho de Conclusão de Curso do Serviço Social: Universidade Estácio de Sá, 59 p. 2015. Disponível em: <https://www.monografias.com/pt/trabalhos3/inclusao-pessoa-deficiencia-mercado-trabalho/inclusao-pessoa-deficiencia-mercado-trabalho2.shtml>. Acesso em 10 de nov. de 2021.

SILVA, Pablo Marlon Medeiros da. **GESTÃO DA DIVERSIDADE EM ORGANIZAÇÕES DO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL**. 2015. 117 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação *Scripto Sensu* em Administração, Universidade Potiguar - Unp, Natal, 2015.

SILVA, Pablo Marlon Medeiros da; ROCHA NETO, Manoel Pereira da; BRITO, Lydia Maria Pinto; BARRETO, Laís Karla da Silva; GURGEL, Fernanda Fernandes. A influência da gestão da diversidade na produtividade em organizações do ramo da construção civil. **Exacta**, [S.L.], v. 14, n. 1, p. 109-126, 10 maio 2016. University Nove de julho. <http://dx.doi.org/10.5585/exactaep.v14n1.6196>

SIQUEIRA, Dirceu Pereira; SAMPARO, Ana Julia Fernandes. OS DIREITOS DA MULHER NO MERCADO DE TRABALHO: da discriminação de gênero à luta pela igualdade. **Revista Direito em Debate**, [S.L.], v. 26, n. 48, p. 287, 28 dez. 2017. Editora Unijui. <http://dx.doi.org/10.21527/2176-6622.2017.48.287-325>

SOUZA, Ana Caroline da Silva; MARTINS, Keith da Silva; SILVEIRA, Regina Coeli da; BARBOSA, Marcus Vinícius; MOURA, Renan Gomes de. O VALOR DA DIVERSIDADE NAS ORGANIZAÇÕES: um mero discurso ou uma experiência efetiva. **Revista Valore**, Volta Redonda - RJ, v. 5, n. 5, p. 371-383, dez. 2020. <https://doi.org/10.22408/reva502020871371-383>

THOMAS JR., Roosevelt. **Beyond Race and Gender**: Unleashing the Power of Your Total Work Force by Managing Diversity. New York: AMACON, 1991. [https://ascelibrary.org/doi/pdf/10.1061/\(ASCE\)1532-6748\(2001\)1:3\(16\)](https://ascelibrary.org/doi/pdf/10.1061/(ASCE)1532-6748(2001)1:3(16))

THOMAS, David. ELY, Robin. Making differences matter: a new paradigm for managing diversity. **Harvard Business Review**, v. 74, pp. 79-90. 1996; Disponível em: <https://hbr.org/1996/09/making-differences-matter-a-new-paradigm-for-managing-diversity?language=pt>. Acesso em 14 de ago. de 2021.

CAPÍTULO 2

GESTÃO DA QUALIDADE: Um estudo na AABB em Pau dos Ferros-RN

QUALITY MANAGEMENT: A study at AABB in Pau dos Ferros-RN

Marina Amanda do Nascimento Barros e Almeida

Graduada em Administração (UERN)

Email: marina.amanda@hotmail.com

Sandra de Souza Paiva Holanda

Doutoranda em Desenvolvimento Urbano (UFPB)

Email: sandrapaiva@uern.br

RESUMO

A pesquisa analisou a gestão dos fatores da qualidade em produtos e serviços na visão dos clientes internos, externos e do gestor da AABB da cidade de Pau dos Ferros, RN. Foram aplicados métodos de caráter descritivo com análise de conteúdo. Através da interpretação e tabulação dos dados, identificou-se falhas nos produtos e serviços existentes na organização, sendo avaliados entre regular e bom, indicando assim que o local precisa de algumas mudanças. Assim, as conclusões apontam para a necessidade de reestruturação do ambiente, com ênfase na organização dos espaços e atendimento ao cliente, bem como, recomendou-se criar um programa de qualidade para desenvolver o ambiente de acordo com a opinião dos consumidores do local.

Palavras-Chave: Qualidade; Produtos; Serviços; AABB.

ABSTRACT

The research analyzed the management of quality factors in products and services from the point of view of internal and external customers and the manager of AABB in the city of Pau dos Ferros, RN. Descriptive methods with content analysis were applied. Through the interpretation and tabulation of the data, flaws in the existing products and services in the organization were identified, being evaluated between regular and good, thus indicating that the place needs some changes. Thus, the conclusions point to the need for restructuring the environment, with emphasis on the organization of spaces and customer service, as well as it was recommended to create a quality program to develop the environment according to the opinion of local consumers.

Keywords: Quality; Products; Services; AABB.

1 INTRODUÇÃO

A Gestão para a Qualidade procura enfatizar a importância do papel da gerência, em todos os níveis, liderada pela administração da empresa na conquista e melhoria contínua da qualidade dos produtos e serviços que são ofertados.

No Brasil, nas últimas décadas, a questão de qualidade tem sido um ponto fundamental, não apenas para sobrevivência das empresas, mas para continuidade, por meio das necessidades de soluções dos problemas nos mercados que atuam, cujas implementações surgem em forma de novos produtos e serviços para que possam se perpetuar e crescer em um mercado cada vez mais competitivo e globalizado.

Com o intuito de aprofundar os conhecimentos teóricos e práticos sobre os fatores da qualidade na gestão dos produtos e serviços, observou-se a possibilidade da realização de um estudo detalhado desses elementos e sua importância frente aos clientes internos, externos e o gestor; sobre a temática da qualidade e as formas de satisfação de suas necessidades na Associação Atlética do Banco do Brasil – Pau dos Ferros – RN.

Com a finalidade de se obter mais clareza sobre a gestão da qualidade, buscaram-se informações com respostas para o seguinte questionamento: Quais as percepções dos fatores de qualidade encontrados nos Produtos e Serviços ofertados na visão do gestor, dos clientes internos e externos da AABB – Associação Atlética do Banco do Brasil de Pau dos Ferros-RN?

Desse modo, o presente estudo tem como objetivo analisar a qualidade dos produtos fornecidos pela Associação Atlética do Banco do Brasil – AABB, na cidade de Pau dos Ferros, na percepção do gestor, dos clientes internos e externos, de modo a identificar falhas e buscar suas melhorias.

A presente pesquisa justifica-se por conhecer os fatores da qualidade praticados pela gestão da AABB de Pau dos Ferros - RN, no que tange os conceitos e definições de qualidade em produtos e em serviços, seus processos de qualidade e a percepção e avaliação dos indicadores de qualidade pelos clientes internos e externos, e pelo próprio gestor.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 QUALIDADE EM PRODUTOS

A qualidade nos produtos atende as expectativas dos clientes, fazendo com que os consumidores se mantenham satisfeitos. Para Frederico et al. (2014), é importante observar que quando as pessoas compram algo, procuram muito mais do que as características físicas existentes, mas que os produtos mostram benefícios suficientes para motivar a compra do

consumidor. Assim, as empresas atuais devem observar seus clientes para antecipar seus desejos com qualidade a um menor custo.

Segundo Gurgel (2007), o simples atendimento dos requisitos de mercado é um conceito de qualidade restrito, e não compatível com a cultura da administração do produto, que procura ampliar o produto no desenvolvimento, sempre superando as expectativas.

De acordo com Kotler e Keller (2006), qualidade é a totalidade dos atributos e características de um produto que afetam sua capacidade de satisfazer necessidades declaradas ou implícitas. Quanto mais propriedades, características, performances e vantagens tiverem um produto, mais chances ele tem de sobreviver no mercado competitivo.

Para Maximiano (2000), a qualidade do produto está na tomada de decisão da organização, em relação ao mercado, e ao tipo de produto produzido, para que a empresa possa planejar a melhor forma de fabricação e prever a receita advinda das vendas.

Os produtos na visão dos clientes se traduzem numa sequência de expectativas, que têm a necessidade de ser superados todos os dias. Oakland (1994), diz que a qualidade de um produto é empregada com o significado de excelência.

2.2 QUALIDADE EM SERVIÇOS

A qualidade nos serviços é um dos pontos principais para a fidelização do cliente. O desafio mais constante do serviço, é que sua realização causa efeito imediato na percepção do consumidor ou usuário. Para que a percepção do cliente com relação ao serviço seja satisfatória, ele deve ter qualidade através do cumprimento das promessas e evitando erros possíveis (SANTOS; ANJOS, 2018).

É importante estar sempre atento à forma como os serviços são oferecidos, buscar a opinião do cliente quanto a possíveis erros que possam estar sendo cometidos. Segundo Kotler e Keller (2006), a chave para o sucesso competitivo está na valorização e na melhoria da qualidade dos serviços.

A dificuldade de executar serviços de excelência é visível. Kotler e Keller (2006), afirmam que os serviços normalmente exigem mais controle de qualidade, credibilidade do fornecedor e adaptabilidade. Sem contar no tempo que deve ser considerado, dependendo do serviço, para a satisfação do cliente.

2.3 A PERCEPÇÃO DOS CLIENTES EM PRODUTOS E SERVIÇOS

A opinião dos clientes tem sido cada vez mais valorizada, pois, atualmente um dos

maiores objetivos do mercado é atender as necessidades dos consumidores; uma vez que várias empresas adentram no mercado com o mesmo objetivo, há a necessidade dessas organizações se destacarem de alguma forma: preço, qualidade, atendimento, são algumas das formas de se distinguírem.

A forma como os consumidores percebem o serviço, determinam se tiveram uma experiência de serviços qualitativa ou não, bem como, se a experiência atingiu as expectativas. Esse é o foco centrado no serviço percebido, à medida que os serviços são caracterizados, podemos observar que a percepção é levada em consideração com respeito às expectativas do entrevistado (LIMA, 2013).

A qualidade pode ser percebida através da comparação, feita pelos clientes em relação a outros produtos (ANDERSON; FORNELL; LEHMANN, 1994; BEI; CHIAO, 2001). Para os serviços, a qualidade pode ser percebida através da avaliação que o cliente faz dos serviços, durante ou após a experiência no local pesquisado (TINOCO; RIBEIRO, 2008). Um dos modelos que visa observar a opinião dos clientes, onde medem o nível de qualidade através de questionários respondidos pelos consumidores é o Gap; ou diferença entre a expectativa e a percepção, é uma medida da qualidade do serviço em relação a uma especificidade. Onde o 5.º Gap é o confronto entre a realidade do produto com o que é esperado pelo cliente, sendo este a soma dos quatro Gap, portanto, o mais importante deles (ESCH; STEFANO, 2010).

As organizações precisam saber que tipo de serviços os clientes querem, e que problemas podem estar identificando na sua empresa; observar também como está sua empresa em relação aos concorrentes, para que possam descobrir se há necessidade de melhoria (SADGROVE, 1995).

Para Cobra (2009, p. 22), “construir a satisfação do cliente por meio da qualidade e valor é o ponto-chave do novo pensamento mercadológico”. E esse pensamento parte da premissa básica de que os consumidores comprarão da empresa que entregar o maior valor.” Cobra diz ainda, que é preciso descobrir os desejos dos clientes, para que as organizações possam saber o que oferecer a esses consumidores.

O aspecto principal para se identificar uma boa qualidade de serviços, é obtido quando as percepções do cliente ultrapassam suas expectativas. Mas não basta entender a importância de se fornecer produtos e serviços de qualidade, é necessário que haja um processo contínuo de monitoração das percepções dos clientes em relação à qualidade, identificar suas possíveis causas e estabelecer formas de melhorias. (FADEL; REGIS FILHO, 2009).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Através das observações na Associação Atlética do Banco do Brasil, a pesquisa

caracteriza-se em descritiva, pois busca descrever os fatos por meio do instrumento de pesquisa, que segundo Vergara (2005), nos mostra e descreve as características de uma parcela representativa da população pesquisada ou de determinado fenômeno, além de permitir as relações entre as variáveis em estudo.

Foram utilizadas as abordagens qualitativas, onde o pesquisador precisa ter conhecimento dos comportamentos e seus atributos a serem estudados e contextualizados. Para Gerhardt e Silveira (2009, p. 32), “As características da pesquisa qualitativa são: objetivação do fenômeno; observância das diferenças entre o mundo social e o mundo natural”. E a quantitativa, baseando-se em dados específicos ou números para trazer os significados dos problemas encontrados, conforme afirmam Gerhardt e Silveira (2009), que esse método busca explicações sobre os porquês das coisas, no entanto, não se submetem a prova dos fatos, uma vez que os números representam os fatos.

Quanto aos procedimentos, foi realizado levantamento de dados com clientes externos e internos da organização estudada. Santos (2012), aborda que o levantamento apresenta estudos interrogando-se, de forma clara e objetiva, os participantes desta pesquisa para buscar respostas sobre seus comportamentos de necessidades e desejos de consumo; neste caso, aplicados à AABB. Gil (2008), completa que o pesquisador deve usar o levantamento por meio de solicitação de respostas e informações das pessoas pesquisadas sobre o problema estudado.

Com um nível de confiança de 95%, e um erro amostral de 5%, num percentual máximo de 10%, a população de 180 sócios ativos. O formulário foi aplicado com 79 clientes externos, e o segundo formulário com todos os clientes internos, os quais são 6 ao todo.

Foram aplicados três questionários com os funcionários, gestor e clientes, na busca de fazer uma melhor análise de todos o serviço ofertados na percepção deles, sobre os fatores da qualidade. Desse modo, foram avaliados 22 itens a partir de seis características que aparecem no quadro com números de 1 a 6, os números significam: 1-Péssimo; 2-Ruim; 3-Regular; 4-Bom; 5-Ótimo; 6-Excelente. Os vinte e dois itens estão em siglas, as siglas significam: E – Estacionamento; ELE – Encontrar um Lugar para Estacionar; CG – Chegada ao Galpão; CM – Conseguir uma Mesa; CHG – Chamar o Garçom; AM – Analisar o Menu; FP – Fazer o Pedido; LAPS – Limpeza e Atratividade dos Pratos Servidos; QSC – Qualidade e Sabor da Comida; AP – Acesso às Piscinas; QA – Qualidade da Água; ACF – Acesso ao Campo de Futebol; UCF – Uso do Campo de Futebol; AQF – Acesso à Quadra de Futsal; UQF – Uso da Quadra de Futsal; AQA – Acesso à Quadra de Areia; UQA – Uso da Quadra de Areia; AB – Acesso aos Banheiros; UB – Uso dos Banheiros; PC – Pedir a Conta; PAC – Pagar a Conta; SL – Sair do Local.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 IDENTIFICAÇÃO DOS PERFIS

Inicialmente, buscou - se identificar o perfil dos clientes internos, externos e do gestor da AAB. Os perfis dos clientes internos, são demonstrados na tabela 1.

Tabela 1 – Perfil dos clientes internos

Perfil Clientes Internos		
Gênero	Nº	%
Masculino	4	67%
Feminino	2	33%
Naturalidade	Nº	%
Pau dos Ferros	4	33%
Rafael Fernandes	1	16%
Iracema	1	17%
Marcelino Vieira	1	17%
José da Penha	1	17%
Estado Civil	Nº	%
Solteiro	1	17%
Casado	5	83%
Faixa Etária	Nº	%
Entre 26 e 30 anos	1	16%
Entre 31 e 35 anos	3	50%
Entre 36 e 40 anos	1	17%
Mais de 41 anos		17%
Grau de Instrução	Nº	%
Fundamental Completo	2	33%
Médio Completo	2	33%
Médio Incompleto	1	17%
Superior Incompleto	1	17%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

De acordo com a tabela 1, percebe-se que o quadro de funcionários da empresa é maior representado por pessoas do sexo masculino (67%), a grande maioria são naturais de Pau dos Ferros (33%), sendo casados (83%); 50% dos funcionários têm idade entre 31 e 35 anos, e o grau de escolaridade deles está entre o ensino fundamental completo (33%) e o ensino médio completo (33%).

Em seguida, no intuito de conhecer o perfil dos clientes que a organização possui, buscou-se traçar o perfil dos clientes externos, conforme a tabela 2.

Tabela 2 – Perfil clientes externos

Perfil clientes externos		
Gênero	Nº	%
Feminino	44	56%
Masculino	35	44%
Naturalidade	Nº	%
Rio Grande do Norte	67	85%
Paraíba	5	7%
Pernambuco	1	1%
Ceará	4	5%
Pará	1	1%
Distrito Federal	1	1%
Faixa Etária	Nº	%
Entre 18 a 20 anos	6	8%
Entre 21 e 25 anos	13	16%
Entre 26 e 30 anos	14	18%
Entre 31 e 35 anos	9	11%
Entre 36 e 40 anos	18	23%
Mais de 41 anos	19	24%
Grau de Instrução	Nº	%
Fundamental Completo	4	5%
Fundamental Incompleto	2	3%
Médio Completo	35	44%
Médio Incompleto	5	6%
Superior Completo	14	18%
Superior Incompleto	9	12%
Pós-Graduação	9	11%
Mestre	1	1%
Estado Civil	Nº	%
Casado	38	48%
Solteiro	25	32%
União Estável	9	11%
Divorciado	6	8%
Viúvo	1	1%
Frequentadores com filhos	Nº	%
Sim	58	73%
Não	21	27%
Frequência que vai a AABB	Nº	%
Raramente	36	46%
Frequentemente	20	25%
Quase Sempre	8	10%
Sempre	15	19%
Dia Preferido Para Frequentar a AABB	Nº	%
Sábado	27	34%
Domingo	52	66%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

De acordo com a tabela 2, observa-se que os maiores frequentadores da AABB são Mulheres (56%), naturais do Rio Grande do Norte (85%), as faixas etárias mais presentes estão entre 36 e 40 anos (23%), e mais de 41 anos (24%); 44% possuem o ensino médio completo, 48% dos frequentadores são casados, 73% possuem filhos, vão raramente a AABB (46%), e preferem frequentar o local aos domingos (66%).

Após examinar-se os perfis dos clientes internos e externos, é possível identificar o perfil do Presidente do local estudado.

Tabela 3-Perfil do presidente da AABB

Perfil Presidente	
Gênero	Masculino
Naturalidade	Pereiro – CE
Faixa Etária	Mais de 41 anos
Grau de Instrução	Superior Completo
Tempo de Presidência no Local	15 anos
Dias dedicados a Gestão do Local	Quase Sempre aos Sábados e Domingos
Perfil de Gestão	Centralizador

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na tabela 3, percebe-se que o gestor está presidindo o local há 15 anos, dedica dois dias a gestão do local e sua gestão é centralizada, ou seja, os funcionários não possuem autonomia para tomar decisões referentes ao ambiente de trabalho.

4.2 IDENTIFICAÇÃO DA PERCEPÇÃO DA QUALIDADE EM PRODUTOS E SERVIÇOS OFERTADOS

Para melhor entender a qualidade, é preciso um contexto amplo e de longo prazo em que a qualidade é vista inserida em um ambiente. Assim, buscou-se a definição de qualidade segundo cinco estudiosos da área, e pediu-se que os clientes escolhessem uma delas, baseadas na prática do atendimento da Associação, caso o entrevistado não visse nenhuma dessas definições na AABB, este deveria marcar a alternativa que acreditava que deveria existir. As definições estão expostas nas tabelas 4 e 5.

Tabela 4 – Conceitos de qualidade na visão dos clientes externos

Qualidade é Satisfazer o Cliente (Ishikawa)	37	46,84%
Qualidade é Conformidade com os Requisitos (Crosby)	4	5,06%

Qualidade é o Atendimento das Expectativas (Feigenbaum)	12	15,19%
Qualidade é a Adequação ao Uso (Juran)	18	22,78%
Qualidade Significa Uniformidade e Confiabilidade (Deming)	8	10,13%
Total	79	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Conforme a tabela 4, compreende-se que 46,84% dos clientes externos acreditam que a definição de qualidade que mais se adéqua ao atendimento dos serviços da AABB é a satisfação do cliente; dois dos clientes entrevistados pela pesquisadora, disseram que não visualizavam nenhum desses conceitos na prática do atendimento, mas acreditam que a satisfação do cliente deve ser sempre priorizada. Aplicando esses mesmos conceitos na visão dos clientes internos (tabela 5), eles também acreditam que a satisfação do cliente é o conceito visualizado no atendimento do local.

Tabela 5 - Conceitos de qualidade na visão dos clientes internos

Qualidade é Satisfazer o Cliente (Ishikawa)	4	66,66%
Qualidade é conformidade com os requisitos (Crosby)	1	16,67%
Qualidade significa uniformidade e confiabilidade (Deming)	1	16,67%
Total	6	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O Gestor da Associação visualizou dois conceitos que são necessários adquirir no local, segundo a visão do mesmo, ainda não há a utilização deles, mas são de muita importância, os conceitos são: Qualidade é Satisfazer o cliente (Ishikawa), e Qualidade é o atendimento das expectativas (Feigenbaum).

A partir da observação das escolhas dos entrevistados, entende-se que as visões dos clientes e do gestor, estão em conformidade. Embora alguns visualizem os conceitos no atendimento e outros não consigam ter essa mesma visão, mas todos eles assumem que o conceito de qualidade mais importante na prática do atendimento dos serviços é a satisfação do cliente e o atendimento às expectativas deles.

Os clientes foram questionados quanto a qualidade ideal dos produtos e serviços da Associação Atlética do Banco do Brasil, para analisar a diferença entre a qualidade idealizada pelos clientes e a qualidade ofertada no local, 22,78% dos respondentes disseram que a qualidade ideal já existe.

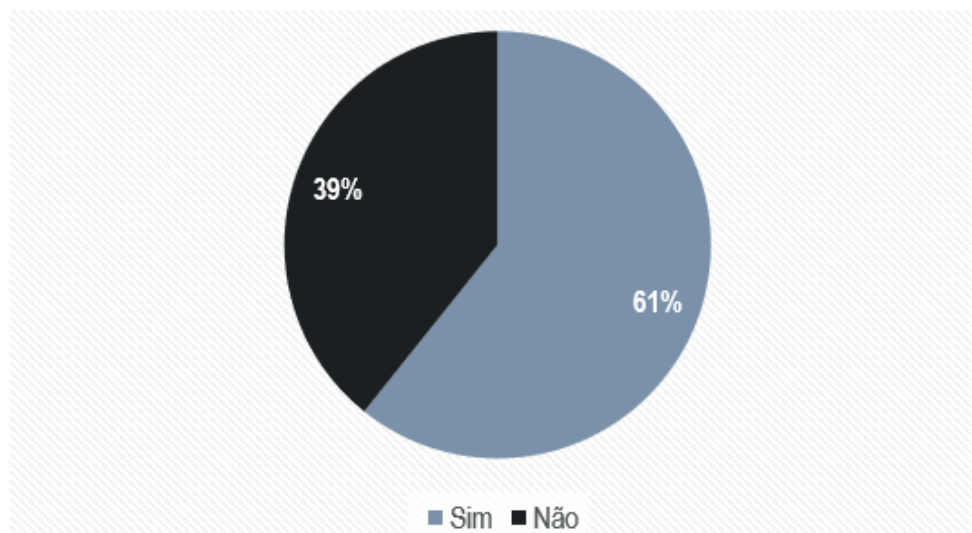
A qualidade ideal do local, segundo a visão dos clientes Externos, seria um lugar que disponibilizasse de atendimento, segurança, alimentos e uma estrutura física de qualidade; embora 22,78% dos entrevistados tenham respondido que a qualidade existente no local já é ideal, podemos perceber que os demais clientes pensam diferente.

Segundo a visão dos funcionários, a qualidade ideal dos serviços oferecidos “seria um

clube que pudesse funcionar conforme as exigências dos associados, seja em melhorias físicas ou mesmo no atendimento”. Já o gestor, presidente do local, acredita que a qualidade ideal deve ser “um serviço de cozinha e ambientação melhor apresentado, maior disponibilidade de opções para entretenimento e opções alimentares”.

Por conseguinte, perguntou-se aos clientes Externos, Internos e ao gestor, se a qualidade oferecida no local atende às exigências. No gráfico 1, seguem as opiniões dos clientes externos.

Gráfico 1 – A qualidade oferecida no local atende às exigências dos clientes externos?



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dentre os clientes externos, 61% responderam que a qualidade atende às exigências, e os demais 39%, responderam que a qualidade não atende às exigências. Além dos números, observa-se que as justificativas negativas são mais fundadas e mais bem justificadas pelos clientes.

Referente aos clientes internos, 50% responderam que a qualidade atende às exigências, e os demais 50% responderam que a qualidade não atende às exigências. Além desses percentuais, as justificativas negativas retratam a falta de recurso para desempenhar suas funções e a falta de investimento no clube.

Ao questionar o gestor se a qualidade oferecida atende as exigências, ele respondeu: “Ainda não! Pequena disponibilidade de recursos financeiros para complementar com urgência as deficiências mais urgentes”.

Comparando as respostas dos entrevistados, percebe-se que a maioria compartilha da mesma visão, há uma deficiência na infraestrutura e no atendimento do local, que segundo o gestor, a falta de recursos financeiros faz com que a qualidade no local seja reduzida. No entanto, através de conversas informais com clientes internos e externos que são frequentadores assíduos do local, a AABB dispõe da mesma estrutura a bastante tempo, algumas coisas foram

deixando de funcionar devido à falta de manutenção, e ao longo dos anos foram ficando apenas os serviços principais, os mais utilizados pelas crianças e adultos. Esses resultados, corroboram com as afirmações de Scariot (2009), quando diz que a satisfação é medida na relação entre percepção e expectativa, se a percepção for maior que a expectativa, o consumidor ficará satisfeito, por outro lado, se a percepção for menor que a expectativa, o consumidor possivelmente não ficará satisfeito.

No tocante a avaliação da infraestrutura, conforme apresentado na tabela 6, sugeriu - se que os clientes externos avaliassem a Associação de acordo com nove itens citados, com notas que variaram de 0 a 10 (0 para uma avaliação ruim e 10 para uma boa avaliação); podemos observar na tabela 6, avaliando notas que cada item recebeu, dentre as médias dos itens de infraestrutura, a piscina foi a que obteve melhor média (7,4) e a pintura e conservação dos ambientes obteve a menor média (4,8).

Tabela 6 – Avaliação da infraestrutura da AAB

Itens	Médias		
	Internos	Externos	Gestor
Restaurante	6,7	6,2	6
Piscina	7,3	7,4	7
Quadra de Areia	9	7	8
Campo de Futebol	5,3	6	4
Estacionamento	7,5	6,7	5
Área Arborizada	8,7	6,7	8
Parque Infantil	8	5,1	7
Pintura e Conservação dos Ambientes	5,7	4,8	7

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Conforme a tabela 6, a média de notas dos clientes internos, mostra que o campo de futebol foi o item com menor avaliação (5,3) e a quadra de areia obteve a melhor pontuação (9,0). Na avaliação do Gestor, entre as infraestruturas do local, o campo de futebol obteve menor média (4), e a quadra de areia e a área arborizada com melhores notas (8), conforme consta no quadro 6. A partir dessas médias, é notável que a pintura e conservação dos ambientes, bem como o campo de futebol, necessitam de atenção. A avaliação ruim do campo de futebol se faz justificável devido à crise hídrica que assola a cidade no momento, isso fez com que a grama do campo morresse completamente, fazendo com que os jogos não acontecessem.

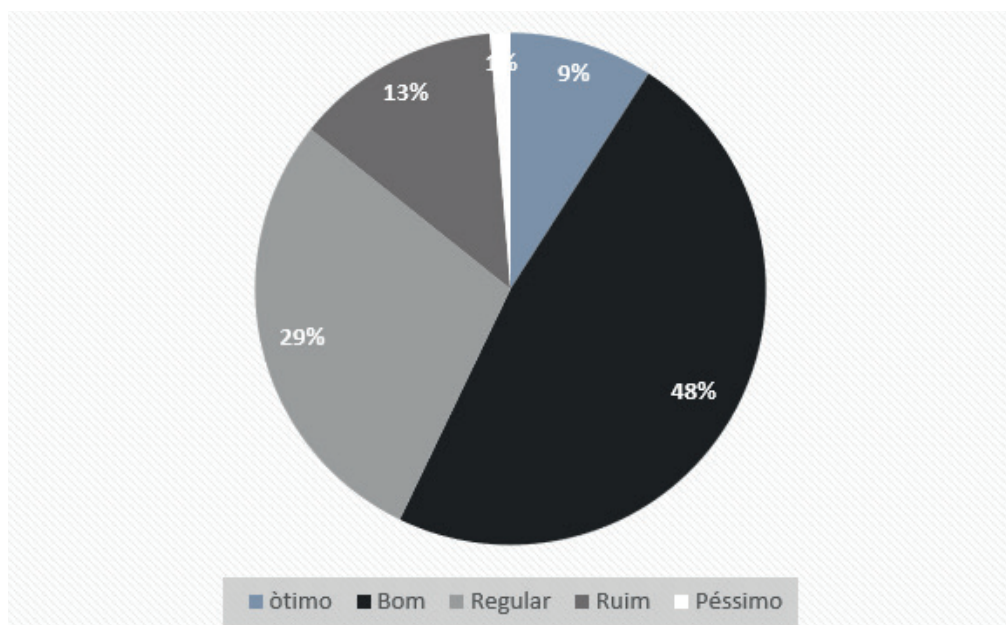
4.3 NÍVEL ATUAL DE GESTÃO DOS FATORES DA QUALIDADE

A função dos fatores identificados, com base nos indicadores da qualidade, visam avaliar a percepção dos clientes a partir de elementos escolhidos pelos gestores, assim, eles são importantes para mostrar a realidade e os padrões de qualidade desejados. (CARVALHO E

PALADINI *ET AL*, 2005)

No gráfico 2, apresenta-se a avaliação do gestor na visão dos clientes externos, pedimos que os clientes avaliem o gestor escolhendo uma das cinco características, entre: ótimo, bom, regular, ruim ou péssimo.

Gráfico 2 – Avaliação do gestor na visão dos clientes externos



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No gráfico 2, percebe-se que os clientes externos avaliam o gestor em bom (48%) e regular (29%), isso significa que o gestor precisa dar mais atenção ao local e aos clientes internos e externos. Os clientes internos, definiram a gestão da associação como sendo boa e regular, e nas suas justificativas acrescentaram que devem ser melhoradas diversas coisas, por exemplo, a presença do gestor no local, investimento em toda sua infraestrutura e no atendimento.

Os dois tipos de clientes compartilham da mesma opinião, ou seja, o local dispõe de um bom gestor, mas precisa dar mais atenção ao local, e consequentemente melhorar a comunicação com os funcionários e investir na manutenção do local. O gestor do local também se auto avaliou, e definiu sua gestão como sendo boa, através da seguinte justificativa: “A gestão apresenta grandes dificuldades pelo fato de não ter conseguido a ampliação do quadro social”. Com isso, percebe-se que a ausência de melhorias se deve ao fator financeiro, pois a receita gerada pela quantidade de sócios atual não supre as despesas e manutenções necessárias para o funcionamento do local.

Na tabela 7, apresentam-se as médias de avaliações feitas pelos clientes externos nos itens variaram entre 3,3 (média de avaliação do Uso do campo de futebol – UCF) e 4,0 (média de avaliação dos indicadores Conseguir uma mesa – CM; Uso da quadra de futsal – UQA), entre a menor e a maior média de avaliação dos itens, podemos identificar que os demais itens

avaliados pelos clientes externos estão com avaliações entre regular (3) e bom (4), isso significa que os clientes externos veem a necessidade de melhorias no ambiente, para melhorarem sua avaliação em relação a estes indicadores.

Tabela 7 – Avaliação da percepção dos indicadores dos fatores da qualidade

Indicadores	Médias		
	Externos	Internos	Gestor
E	3,5	3,7	4
ELE	3,6	4	4
CG	3,9	4,3	4
CM	4	3,7	4
CHG	3,6	3,5	3
AM	3,6	3,8	4
FP	3,6	3,8	4
LAPS	3,9	4,2	4
QSC	3,8	4,2	4
AP	3,9	4,3	5
QA	3,6	4,3	4
ACF	3,5	3,8	5
UCF	3,3	3,2	4
AQF	3,8	3,7	4
UQF	3,5	3,6	3
AQA	3,9	4,3	5
UQA	4	4,4	5
AB	3,8	4,3	5
UB	3,4	4,2	4
PC	3,7	4	4
PAC	3,6	4,2	4
SL	3,9	4,5	4

Fonte: dados da pesquisa (2016)

Ainda na tabela 7, os clientes internos avaliaram os mesmos itens dos clientes externos, seguindo também as mesmas instruções, nas médias dos itens avaliados a variação foi de 3,2 (média de avaliação do Uso do campo de futebol – UCF) a 4,4 (média de avaliação do Uso da quadra de areia – UQA), assim como os clientes externos, os clientes internos também avaliaram os itens em regular (3) e bom (4); os clientes internos também acreditam haver necessidade de melhoria, de acordo com as avaliações dos indicadores, fica visível que o padrão da qualidade do local necessita ser melhorado.

A tabela 7, também demonstra a avaliação do gestor da Associação Atlética, sua média de notas foi 4,1 (bom), e dentre as notas dos itens avaliados a menor foi 3 (média de avaliação para chamar o garçom) e 5 (média de avaliação do Acesso às piscinas – AP; Acesso ao campo de futebol – ACF; Acesso e uso da quadra de areia – AQA/UQA e o Acesso aos banheiros –

AB), ele avaliou os itens entre regular (3) e ótimo (5).

Portanto, na tabela 7, da percepção dos indicadores, demonstra que a visão dos entrevistados é bastante próxima, e que a qualidade dos fatores necessita de melhorias. Os indicadores, são propostos para medir o comportamento em áreas importantes do negócio, no entanto, não existem manuais sobre seu uso, é necessário um estudo em relação aos clientes, e sua opinião em relação ao local (MARTINS E NETO, 1998).

Nessa pesquisa, 59% dos clientes sugeriram produtos novos, que ainda não constam no cardápio, é necessário ver a procura pelo produto para saber se é viável a venda, por exemplo, a cerveja sem álcool, a galinha caipira, o camarão e os lanches mais saudáveis. O self servisse também foi sugestão citada por clientes. Já os clientes internos, quando questionados sobre sugestões de melhorias nos produtos, 50% não deram sugestões, e os demais 50% sugeriram um cardápio acessível e diversificado aos clientes.

Também foram indagados quanto às reclamações em relação à qualidade dos produtos, uma vez que o foco da fabricação desses produtos são os clientes externos e internos. Os clientes externos, enfatizaram que o preço, a pouca diversidade de produtos, a qualidade da comida, a ausência de lanches saudáveis, além do atendimento demorado: que é uma reclamação de serviço, que os clientes ressaltaram, são os que mais incomodam os frequentadores do local. Já os clientes internos, reclamaram da estrutura do clube, e da falta de equipamento necessário para a manutenção do local.

Da mesma forma, perguntou-se aos clientes quanto a sugestões e reclamações em relação aos serviços, dentre as sugestões de serviços dos clientes externos estão: isolar as quadras de areia e futsal com tela de proteção, incluir rede de proteção também no campo de futebol, criar eventos esportivos, incentivar os esportes, acrescentar a maquina de cartão de crédito no caixa, fazer manutenção em todo o local. Os clientes internos sugeriram melhorias na estrutura no clube, no preço das piscinas e melhoria de atendimento do garçom.

Dentre as reclamações em serviços na visão dos clientes externos, a falta de atenção ao cliente, e ao ambiente são os pontos mais abordados, vale ressaltar que 64,56% dos clientes não reclamam dos serviços. Assim, reclamações devem ser vistas como importantes em vários casos, principalmente, para identificar falhas e proporcionar à empresa a oportunidade de melhorar seus serviços. Sem reclamações a empresa pode não perceber a existência de problemas, e conseqüentemente, não conseguir satisfazer seus clientes (SCARIOT, 2009).

Quanto aos aspectos que levam os clientes externos a frequentar a Associação, eles relataram que o ambiente familiar, o ambiente para as crianças, são os principais motivos. E alguns clientes citaram o fato de não haver outro ambiente de lazer na cidade, ou seja, na visão de alguns clientes a falta de concorrência é o que faz com que eles frequentem o local.

Os clientes externos, relataram acerca dos principais motivos que os levariam a deixar de frequentar a AAB, dentre os entrevistados 45,57%, não responderam ou não pensam em

deixar de frequentar o local; em meio as justificativas a que mais chama atenção é a falta de manutenção no espaço físico, percebe-se que há uma desatenção não só do gestor, mas também dos funcionários. Scariot (2009), acredita que é importante estarmos atentos quando os erros aparecem, para que a empresa não tenha surpresas negativas, com clientes que não reclamaram de alguma situação. Ainda segundo o autor, é necessário planejar, programar e treinar os funcionários para identificar possíveis falhas, sejam elas falhas em produtos ou em serviços, após esse treinamento é viável iniciar um planejamento que agregue valor ao cliente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo, teve como objetivo analisar a gestão dos fatores da qualidade encontrados nos produtos e serviços na percepção do gestor e dos clientes internos e externos da AABB. Nessa perspectiva, a pesquisa atendeu aos objetivos, bem como, identificou as visões dos clientes e do gestor, além de fornecer sugestões de melhorias para o local pesquisado. Os clientes gostam do espaço, é um ambiente bom para as crianças; no entanto, é necessário padronizar o atendimento, a alimentação, de forma que os clientes elogiam o local para outros clientes em potencial, uma vez que o clube necessita de aumentar o quadro de sócios.

Compreendeu-se ainda, que o ambiente necessita de uma reestruturação, organizar melhor os espaços, separar o ambiente das crianças do ambiente dos adultos, incentivar os jogos, treinar os funcionários para atenderem bem a todos e saber fornecer informações a respeito das regras dos sócios, divulgar o ambiente para outras pessoas saberem onde se localiza a AABB, e principalmente, focar no cliente, manter pesquisas de satisfação e se possível atender suas reivindicações.

Após o estudo da qualidade, buscando a visão dos clientes externos, clientes internos e em consonância com a política e os objetivos da Qualidade Total da AABB, ressaltamos a importância do treinamento com a qualificação em todos os setores da AABB nas áreas de recursos humanos, visando proporcionar desenvolvimento dos funcionários e seu comprometimento com a organização; além da necessidade de um estudo sobre o marketing, para observar o local, saber vender seus pontos positivos e superar os aspectos negativos, que fundamentalmente com um programa de qualidade, como o melhor caminho para o desenvolvimento dos produtos e serviços de forma que atraia sempre os correntistas para se tornarem clientes ativos deste importante clube social e integrativo da grande família do Banco do Brasil.

REFERÊNCIAS

- ANDERSON, E. W.; FORNELL, C.; LEHMANN, D. R. Customer satisfaction, market share, and profitability: Finding from Sweden. **Journal of Marketing**, v. 58, n.3, p. 53-66, Jul 1994. <https://doi.org/10.1177/002224299405800304>
- BEI, L.-T.; CHIAO, Y.-C. An Integrated Model for the Effects of Perceived Product, Perceived Service Quality, and Perceived Price Fairness on Consumer Satisfaction and Loyalty. *The Journal of Consumer Satisfaction, Dissatisfaction and Complaining Behavior*, v. 14, p. 125–140, 2001. <https://jcsdcb.com/index.php/JCSDCB/article/view/110>
- CARVALHO, M. M.; PALADINI, E. P. *Gestão da Qualidade: Teoria da Qualidade*. Rio de Janeiro: Campos. 2005.
- COBRA, M. **Administração de Marketing no Brasil**. 3.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- ESCH, T.; STEFANO, G. B. Endogenous reward mechanisms and their importance in stress reduction, exercise and the brain. *Archives of Medical Science: AMS*, v. 6, n. 3, p. 447, 6 jun. 2010. <https://doi.org/10.5114/aoms.2010.14269>.
- FADEL, A. V. REGIS FILHO, I. Percepção da qualidade em serviços públicos de saúde: um estudo de caso. *Revista de Administração Pública*, v. 43, n. 1, p. 7–22, 2009. <https://www.scielo.br/j/rap/a/s9cqck9PcGsKx5tHJQyhGYz/?format=pdf&lang=pt>
- FREDERICO, C. et al. Comportamento do consumidor: Fatores que determinam o processo de compra no mercado varejista em Palmas - TO. *Revista Científica do ITPAC*, v. 7, n. 3, 2014. <https://assets.unitpac.com.br/arquivos/Revista/73/artigo4.pdf>
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed – São Paulo: atlas, 2008
- GERHARDT, Tatiana; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.
- GURGEL, F. A. **Administração da embalagem**. São Paulo: Thomson Learning, 2007.
- JURAN, J.M; **a qualidade desde o projeto: os novos passos para o planejamento da qualidade em produtos e serviços**; São Paulo, 1992
- KOTLER, P. KELLER, K. L. **Administração de Marketing**. 12. Ed. São Paulo: Pearson, 2006.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos**, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- LIMA, F. E. G. de O. **Diferenciação e Percepção de Qualidade**: um estudo de caso sobre a entrega de serviço educacional em uma pós-graduação. Dissertação. Faculdade Boa

Viagem. Centro de Pesquisa e Pós-Graduação em Administração. Recife, 2013. Disponível em: <https://1library.org/document/eqo2400y-diferenciacao-percepcao-qualidade-estudo-entrega-servico-educacional-graduacao.html>. Acesso em 10 jun. 2016.

MARTINS, R. A. et al. Indicadores de desempenho para a gestão pela qualidade total: uma proposta de sistematização. **Gestão & Produção**, v. 5, n. 3, p. 298–311, dez. 1998. <http://dx.doi.org/10.1590/s0104-530x1998000300010>

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

Oakland, John. **Gerenciamento da qualidade total**. São Paulo: Nobel, 1994.

SADGROVE, K. **Gerência de Qualidade Total: o guia para o ISO-9001**. São Paulo: Clio Editora, 1995

SANTOS I. E. **Manual de métodos e técnicas de pesquisa científica**. 9 ed. Niterói-RJ: Impetus, 2012

SANTOS, R. A.; ANJOS, M. A. D. Marketing de relacionamento para fidelização do cliente: Um estudo de caso em uma empresa do varejo na cidade de Monte Carmelo – MG. *Revista GeTeC*, v. 7, n. 17, p. 81–96, 12 maio 2018. <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/getec/article/view/1373>

SCARIOT, E. **Proposta de Retenção de Clientes**. Um estudo de caso aplicado na empresa Sotrima Agrícola LTDA – Filial Caxias do Sul - RS. Trabalho de Conclusão de Curso, Faculdade Serra Gaúcha – FSG, 2009. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/NiloarBissani/proposta-de-reteno-de-clientes-um-estudo-de-caso>. Acesso em 10 jun. 2016.

TINOCO, M. A. C.; RIBEIRO, J.L. , D. Estudo qualitativo dos principais atributos que determinam a percepção de qualidade e de preço dos consumidores de restaurantes a la carte. *Gestão & Produção*, v. 15, n. 1, p. 73–87, 2008. <https://doi.org/10.1590/S0104-530X2008000100008>

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 6 ed. São Paulo: Atlas. 2005

CAPÍTULO 3

GESTÃO DE ESTOQUE: Estudo de caso em um supermercado

INVENTORY MANAGEMENT: Case study in a supermarket

Ms. Antonio Batista Junior

Mestre em Administração pela Universidade Potiguar (UNP)

Email: juniorbatistaadm@gmail.com

Eline Kaliane Barbosa da Silva

Email: elinekaliane@gmail.com

José Fernandes Júnior

Email: jrfernandes71@hotmail.com

Raquel Carvalho de Lima

Email: raquel.carvalhorn@gmail.com

RESUMO

A gestão de estoque tem um papel fundamental para a rentabilidade das organizações, logo, os investimentos financeiros em estoque podem causar lucratividade ou prejuízos financeiros a depender do seu gerenciamento, sendo assim as empresas precisam utilizar métodos, procedimentos e tecnologias para auxiliarem na tomada de decisão; desse modo, o objetivo geral do trabalho é analisar o gerenciamento do estoque do Supermercado Dois Irmãos, localizado no município de Areia Branca/RN. O estudo se enquadra como tipo de pesquisa descritiva com uma abordagem qualitativa, a coleta de dados foi realizada através de uma entrevista semiestruturada com o gestor da organização sobre o processo de entrada, estocagem, exposição e saída do estoque. Contudo, percebe-se que, através da experiência de mercado, a organização faz o gerenciamento de estoque, no entanto, há necessidade de utilizar métodos mais efetivos, e assim, obter subsídios na tomada de decisão, bem como gerar vantagem competitiva.

Palavras-chave: Controle de Estoque; Métodos; Competitividade.

ABSTRACT

Inventory management plays a key role in the profitability of organizations, so financial investments in stock can cause profitability or financial losses depending on their management, so companies need to use methods, procedures and technology to assist in decision making. ,

thus, the general objective of the work is to analyze the stock management of the Dois Irmãos Supermarket, located in the municipality of Areia Branca/RN. The study fits as a type of descriptive research with a qualitative approach, the data collection was carried out through a semi-structured interview with the manager of the organization about the process of entry, storage, exposure and exit of the stock. However, it is clear that, through market experience, the organization manages inventory, however there is a need to use more effective methods, and thus obtain subsidies in decision making, as well as generate competitive advantage.

Keywords: Inventory Control; Methods; Competitiveness.

1 INTRODUÇÃO

As organizações estão inseridas em um cenário de competitividade acirrada, diante desta conjuntura, atender as necessidades e desejos dos clientes torna-se o grande desafio das corporações, tendo em vista que, além dos consumidores estarem cada vez mais exigentes, as inovações tecnológicas, possibilitam uma ampliação de mecanismos cuja principal finalidade é facilitar a vida das pessoas no processo de aquisição de algum bem, ou seja, os atendimentos são realizados com rapidez, proporcionando principalmente comodidade e segurança.

Outrossim, as ferramentas tecnológicas se estabelecem no mercado como um elemento no qual apresenta um conjunto de atributos, sendo tangíveis e intangíveis, concedendo ao público-alvo adquirir um produto com valor agregado; desse modo, exige-se das empresas a obrigatoriedade de ofertar produtos/serviços que garantam qualidade, confiabilidade e agilidade através da praticidade.

Esta configuração permite ao cliente um número maior de alternativas, consequentemente há condições de comparar variáveis determinantes no momento da compra, no entanto, em segmentos nos quais existe pouca diferenciação, os produtos são padronizados, desse modo, os consumidores priorizam o menor preço.

Nessas circunstâncias, práticas adequadas no gerenciamento de estoque, pode condicionar as empresas à melhores resultados, considerando-se os problemas causados por compras mal planejadas, bem como desperdícios de mercadorias, esses fatores contribuem diretamente no preço final para o cliente, portanto operando seu estoque de maneira eficiente, a organização tem condições de reduzir custos, e ter condições de comercializar com preço mais competitivo.

Para isso, a gestão de estoque tem o propósito de controlar os materiais, tendo sob domínio informações sobre quantidades, obsolescência, métodos e custos, evitando desperdício e auxiliando nas atividades a respeito do tempo de efetuar pedidos, estoque de segurança e desempenho de fornecedores.

Assim, torna-se imprescindível avaliar criteriosamente escolha das estratégias, haja vista que manter níveis de estoque elevados, pode afetar significativamente os custos e no

capital de giro; no entanto, caso a organização mantenha níveis de estoque menores, pode acarretar a falta de mercadorias, culminando na perda da venda, gerando também insatisfação do cliente.

Perante o exposto, este estudo tem o propósito de responder a seguinte pergunta: quais as ferramentas utilizadas no Supermercado Dois Irmãos para o gerenciamento de estoque?

Desse modo, tem como objetivo geral analisar o gerenciamento do estoque do Supermercado Dois Irmãos, e como objetivos específicos: verificar os meios para realização dos pedidos, avaliar os procedimentos de recebimento e conferência das mercadorias, investigar os métodos utilizados no gerenciamento do estoque.

Referente aos procedimentos metodológicos, o estudo de caso se caracteriza como uma pesquisa descritiva, tendo abordagem qualitativa, a coleta de dados realizou-se através de uma entrevista semiestruturada com o gestor em março de 2021.

Os resultados constatarem que a própria loja efetua a compra diretamente com o fornecedor e também pela central da rede, no ato da entrega, a nota fiscal do fornecedor é comparada com anotações do pedido, caso esteja em conformidade, inicia o procedimento de conferência. Para o gerenciamento de estoque, de maneira não sistematizada, usa-se o método PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai). O método programado periodicamente pela organização corresponde ao Inventário Físico, a contagem do estoque pode ser realizada em situações esporádicas, como festas de fim de ano, período de veraneio, carnaval, etc.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GESTÃO DE ESTOQUE

De acordo com Slack apud Ching (2006), o conceito de gestão de estoque originou-se na função de compras em empresas que compreenderam a importância de integrar o fluxo de materiais a suas funções de suporte, tanto por meio do negócio, como por meio de fornecimento aos clientes imediatos.

Segundo Pozo (2004), o objetivo maior da administração de materiais é prover o material certo, no local de produção certo, no momento certo e em condição utilizável ao custo mínimo para a plena satisfação do cliente e dos acionistas.

Uma das funções dos estoques, é manter a disponibilidade de produtos ou serviços ao cliente em níveis que satisfaçam a sua grande exigência nesse quesito. Com essa disponibilidade, consegue-se, além de manter o cliente, aumentar a quantidade de produtos vendidos (CAXITO, 2011).

Segundo Ballou (2007), o ideal seria a perfeita sincronização entre oferta e demanda,

de maneira a tornar a manutenção de estoque desnecessária. Entretanto, como é impossível conhecer exatamente a demanda futura e como nem sempre os suprimentos estão disponíveis a qualquer momento, deve-se acumular estoque para assegurar a disponibilidade de mercadorias e minimizar os custos totais de produção e distribuição.

Ching (2006) complementa que, o controle de estoque exerce influência muito grande na rentabilidade da empresa e os estoques absorvem o capital que poderia ser investido de outras maneiras, desviam fundos de outros usos potenciais com o mesmo custo de capital que qualquer outro projeto de investimento da empresa.

Para Bertaglia (2006), em muitos casos, a formação do estoque proporciona um balanceamento das operações da organização, possibilitando aumento na eficiência operacional, redução de custos e mão-de-obra, além da maximização da capacidade instalada.

Pozo (2004) acrescenta que a gestão de estoque tem, além da preocupação com quantidades, a busca constante da redução dos valores monetários e seus estoques, atuando para mantê-los os mais baixos e dentro de níveis de segurança, tanto financeiro, quanto aos volumes para atender a demanda.

2.2 CURVA ABC

Ballou (2007), a curva ABC deriva da obtenção dos perfis de produtos em muitas empresas - que a maior parte das vendas é gerada por relativamente poucos produtos da linha comercializada - e do princípio conhecido como curva de Pareto, ou seja, 80% das vendas provêm de 20% dos itens da linha do produto.

O gráfico de Pareto, também conhecido como curva ABC ou ainda chamado de gráfico 80-20, apresenta uma aplicação bem simples, seguindo os seguintes passos: (CAXITO, 2011).

Quadro 01. Etapas para elaboração da Curva ABC

Etapas	Descrição
1º Passo	Relaciona-se todos os itens que foram consumidos em determinado período. (1)
2º Passo	Para cada item, registra-se o preço unitário e o consumo no período considerado (se a análise fosse sobre vendas, ou sobre transporte, ao invés de consumo seria utilizada a quantidade vendida, ou a quantidade transportada etc). (2 e 3)
3º Passo	Para cada item, calcula-se o valor do consumo, que é dado pelo preço unitário x consumo. (4)
4º Passo	Registra-se a classificação do valor do consumo (1 para o maior valor, 2 para o segundo maior valor, e assim por diante). (5)
5º Passo	Ordenam-se os itens de acordo com a classificação
6º Passo	Para cada item, lança-se o valor de consumo acumulado, que é igual ao seu valor de consumo somado ao valor de consumo acumulado da linha anterior. (6)
7º Passo	Para cada item, calcula-se o percentual sobre o valor total acumulado, que é igual ao seu valor de consumo acumulado dividido pelo valor de consumo acumulado do último item. (7)

Fonte: Adaptado de Caxito (2011).

O objetivo é definir grupos para os quais diferentes sistemas de controle de estoque serão mais apropriados, resultando em um sistema total mais eficiente em custos.

Os itens mais importantes de todos, seguindo a ótica do valor agregado, denominam-se itens da classe A, os intermediários, itens da classe B, e os menos importantes, itens da classe C (CAXITO, 2011).

Tabela 01. Classificação da Curva ABC

	% ITENS	% CUSTO
CLASSE A	20	50
CLASSE B	20 a 30	20 a 30
CLASSE C	50	20

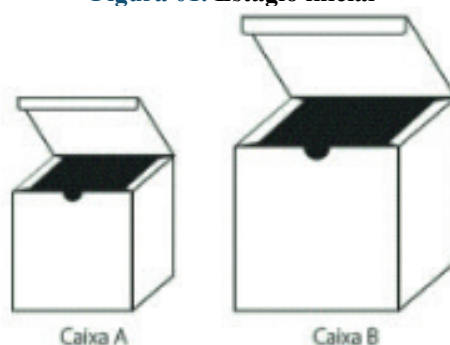
Fonte: Gomes; Reis, 2003 apud Caxito (2011).

Pode-se adotar qualquer critério para definição das classes A, B e C, cada empresa adota seu critério com base em diversos fatores, como quantidade de itens em estoque e a importância estratégica do item para cada empresa (CAXITO, 2011).

2.3 MÉTODO DAS DUAS GAVETAS

Segundo Dias (2010), pode-se considerar que esse método é o mais simples para controlar os estoques. Por sua simplicidade, é recomendável sua utilização para as peças classes C. Tem seu uso bastante difundido em revendedores de autopeças e no comércio varejista de pequeno porte. Portanto, a maior vantagem desse método é a redução de todo processo burocrático facilitando o momento de reposição dos produtos.

Figura 01. Estágio inicial



Fonte: Dias (2010)

Segundo Dias (2010), o estoque que inicia o processo é armazenado nestas duas caixas ou gavetas. A Caixa A, tem uma quantidade de material suficiente para atender o consumo

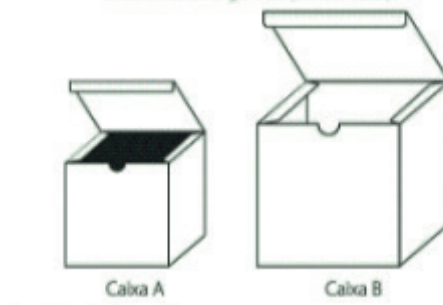
durante o tempo de reposição, mais o estoque de segurança, ou seja:

$$\text{Equação 1: } Q = (C \times TR) + E \times Mn$$

A Caixa B, possui um estoque equivalente ao consumo previsto no período. As requisições de material que chegam ao almoxarifado são atendidas pelo estoque da Caixa B; quando esse estoque chegar a zero (Caixa vazia), isso indica que será providenciado uma reposição de material, pedido de compra. Para não interromper o ciclo de atendimento, passa a se atender às requisições de estoque da Caixa A. (DIAS, 2010).

Nesse intervalo, deverá ser recebido o material comprado quando a Caixa B foi a zero; deve-se então completar o nível de estoque da Caixa A, e o saldo completar a Caixa B, voltando-se a consumir o estoque da Caixa B (Figura 02) (DIAS, 2010).

Figura 02. Início da Utilização



Fonte: Dias (2010)

A grande vantagem desse método consiste em uma substancial redução do processo burocrático de reposição de material (DIAS, 2010).

2.4 PRIMEIRO QUE ENTRA, PRIMEIRO QUE SAI (PEPS) E ÚLTIMO QUE ENTRA, PRIMEIRO QUE SAI (UEPS)

No método PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que sai), o controle é feito pela ordem cronológica das compras, ou seja, da primeira até a última realizada, sendo substituído na mesma ordem. Isso porque, os custos reais dos produtos serão aplicados, o que serve para valorização do estoque (DIAS, 2010).

Já o método UEPS, considera que os últimos itens que deram entrada no estoque é quem deve sair, fazendo com que os preços sejam avaliados de acordo com as últimas entradas. O emprego desse método, tem como premissa estabilizar o estoque e avaliar os valores e os custos de mercado (DIAS, 2010).

Em comparação aos dois métodos, vale ressaltar que ambos são utilizados para avaliar os estoques e resolver o problema de custo de reposição dos mesmos, embora a conjuntura dos

preços esteja em alta, em baixa ou estáveis (DIAS, 2010).

2.5 INVENTÁRIO FÍSICO

Pozo (2004) afirma que, periodicamente, as organizações efetuam contagem física de seus itens em estoque e em processos, para comparar a quantidade física com os dados contabilizados em seus registros, a fim de eliminar a discrepância que possa existir entre os valores contábeis, dos livros, e o que realmente existe em estoque.

Ainda segundo Pozo (2004), os principais tipos de inventário são o inventário geral - é feito no fim de cada exercício, ou ano, sendo realizada a contagem física de todos os produtos de uma só vez, sendo necessária a parada total do setor operacional. E o inventário rotativo - acontece no desenvolver do ano fiscal da empresa, não ocorrendo nenhuma parada no processo operacional, sendo avaliadas por grupo de produtos, e podem ser realizadas por semanas ou meses.

2.6 CUSTOS COM ESTOQUE

Os custos, se apresentam como fator vital na continuidade da organização, especialmente se tratando dos custos com estoque, pois em algumas circunstâncias, este item pode não está sendo mensurado pela empresa, devido não acompanhamento de algumas rotinas como pedidos, falta e até mesmo obsolescência de estoque.

De acordo com Póvoa e Chaves (2014), os custos envolvidos é um dos fatores de grande relevância que contribuem diretamente na tomada de decisão dos gestores em relação a manter estoque. Ainda para Póvoa e Chaves apud Slack et al (2009), os custos com estoque podem ser divididos nas seguintes fases:

Quadro 02. Tipos de custo de estoque

Tipos de Custos	Fases do Processo
Custos de colocação do pedido	Quando é colocado para reabastecimento.
Custos de desconto de preço	Concedido pelos fornecedores para uma grande quantidade de compras.
Custos de falta de estoque	Quando há falta de estoque por erro de quantidade, a geração de um novo pedido incidirá em mais custos para a empresa.
Custos de capital de giro	Coloca-se um pedido de reabastecimento para os fornecedores, sendo que estes demandam pagamento dos produtos e fornecimento para os próprios clientes, onde os mesmos vão demandar os recebimentos, e a empresa terá de ter fundos para manter o estoque durante esse período.
Custos de armazenagem	Estão associados a armazenagem física dos produtos, como locação, iluminação e climatização do local, e também o seguro.

Tipos de Custos	Fases do Processo
Custos de obsolescência	Quando se envolve uma quantidade muito grande de pedidos fazendo com que permaneçam em estoques por longos períodos, correndo o risco desses itens ficarem obsoletos.

Fonte: Adaptado de Póvoa e Chaves apud Slack et al (2009).

Tratando-se de gestão de estoques, sempre que possível todos os custos acima mencionados precisam ser analisados e minimizados na empresa, além de ressaltar a segurança de informação dentro dela.

2.7 RESSUPRIMENTO

Chama-se de ponto de ressuprimento ou reabastecimento, quando a quantidade de itens que se tem no estoque dá para atender a produção sem que ela sofra qualquer problema enquanto aguarda a chegada de um novo lote de compras. Póvoa e Chaves (2014), destacam que quando um determinado item atinge seu ponto de pedido deve-se fazer o ressuprimento do estoque, colocando um pedido de compra, e para o cálculo do ponto de reposição utiliza-se a fórmula a seguir:

$$\text{Equação 2: } PR = (CxTR) + Es$$

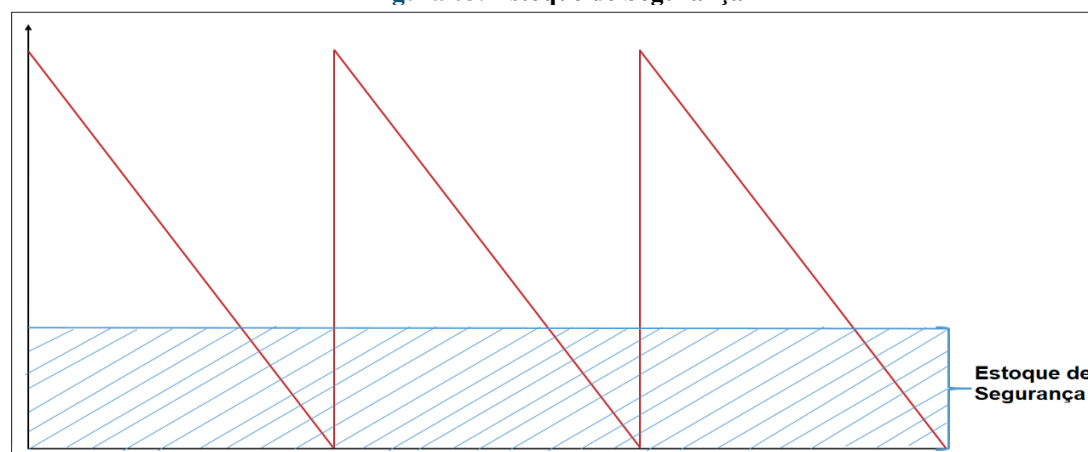
Onde: PR= Ponto de Ressuprimento; C= Consumo normal da peça; TR= Tempo de Reposição; ES= Estoque de Segurança.

Assim como outras políticas de revisão, a conferência periódica do estoque reduz o custo de monitoramento como também de controle (PÓVOA E CHAVES, 2014).

2.8 ESTOQUE DE SEGURANÇA

O estoque mínimo, também chamado de estoque de segurança, é a quantidade mínima que deve existir no estoque e tem como finalidade cobrir algum eventual atraso no ressuprimento para que não haja interrupção no processo produtivo. Dias (2010), ressalta que a determinação do estoque mínimo é uma das mais importantes informações para o gerenciamento de estoque.

Figura 03. Estoque de Segurança



Fonte: Autoria Própria, 2021.

O estoque mínimo ou de segurança estabelecido pela organização, é o princípio para um novo pedido, ou seja, é o risco que ela está disposta a assumir em relação à falta de mercadoria.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo de caso se caracteriza, no que diz respeito aos fins, a uma pesquisa descritiva, pois o objetivo do estudo foi analisar o gerenciamento do estoque do Supermercado Dois Irmãos. Segundo Vergara (2000), a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.

Com intuito de compilar informações que exponham a realidade sobre os aspectos relativos à Gestão de Estoque, optou-se entrevistar o gestor por ser a pessoa de maior conhecimento dos procedimentos logísticos praticados na organização.

A população da pesquisa, representa a totalidade de elementos que possuem determinadas características definidas para um estudo; desse modo, à população é constituída pelo gestor do supermercado localizado no município de Areia Branca/RN (BARROS, 2000).

A coleta de dados foi realizada através de uma entrevista semiestruturada com o gestor da organização, o questionário aplicado possui 10 perguntas abertas referentes ao processo de entrada, estocagem, exposição e saída do estoque. O questionário foi entregue e coletado diretamente com o gestor do supermercado *in loco*, no momento da entrevista durante o mês de março de 2021.

De acordo com Lakatos (2003), a coleta de dados é a etapa da pesquisa na qual inicia a aplicação dos instrumentos e das técnicas selecionadas, com intuito de efetuar a coleta dos dados previstos.

Quadro 03. Variáveis do Estudo e os Objetivos Específicos da Pesquisa

Variáveis do Estudo	Objetivos Específicos
Pedidos	Verificar os meios para realização dos pedidos.
Recebimento e Conferência dos Pedidos	Avaliar os procedimentos de recebimento e conferência das mercadorias.
Métodos para Gestão do Estoque	Investigar os métodos utilizados no gerenciamento do estoque.

Fonte: Autoria própria (2021)

O Quadro 03, apresenta a relação entre as variáveis investigadas no estudo e os objetivos específicos, na intenção de identificar com clareza o processo de gerenciamento de estoque, e para obter respaldo nas análises, o tratamento dos dados ocorreu pelo confronto das respostas do proprietário da organização com a literatura especializada.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O Supermercado Dois Irmãos - Rede Ideal, localizado no centro do município de Areia Branca/RN, fundado em 1973, pelos irmãos: José Fernandes e Luiz Fernandes (por isso o nome), eles romperam esta sociedade em meados dos anos 1990, figurando neste cenário entre os 04 maiores da cidade, conta com 05 check-outs, 24 funcionários, atua no ramo varejista de alimentos.

4.1 COMPRAS

De acordo com o gestor, a empresa recebe visitas periódicas dos representantes comerciais, essas visitas variam de acordo com o produto ofertado, podendo ser entre 7, 15 e 30 dias, no ato da negociação são verificados através do inventário físico de estoque e anotação de consumo dos itens coletadas pelos repositores semanalmente, desse modo, identifica-se a necessidade de compra, e a quantidade a ser adquirida varia de acordo com a demanda, tendo em vista que, a empresa não utiliza um ponto de reposição, ou seja, esse procedimento é realizado pela análise do histórico de demanda.

Gonçalves (2010), afirma que o método de previsão de compras baseado em dados históricos possui como fonte a observação do consumo, na qual considera que os dados históricos contêm informações relevantes sobre o comportamento futuro do fenômeno, servindo de base para estimativas futuras, dentro de certos limites.

A responsabilidade pela aquisição das mercadorias, concentra-se no gerente de compras em conjunto com o proprietário do estabelecimento, no entanto, em algumas negociações,

se beneficia da participação da Rede Ideal, na qual adquire melhores condições de preço e prazo. Desse modo, Pozo (2004, p. 151), ressalta que “comprar bem, negociar corretamente é fundamental para reduzir custos reduzidos do processo operacional e manter-se operante nos mercados”.

4.2 PEDIDOS

No que se refere aos pedidos, quando a própria loja efetua a compra diretamente com o fornecedor, cada item é anotado de maneira manual, contendo informações sobre as condições, pois a maioria dos representantes utilizam dispositivos eletrônicos e não entregam cópias dos pedidos.

Quando os pedidos são realizados pela área central, os fornecedores entram em contato com a gerência da Rede, que repassa as ofertas do dia e estabelece quantidade e prazo para confirmação da transação, caso seja vantajosa, há um sistema informatizado de pedidos através da sede da rede (centro de distribuição e atacado) no qual são processados os pedidos.

Diante deste cenário, Pozo (2004), constata a necessidade de uma empresa comprar cada vez melhor e com parceria contribuindo significativamente na obtenção de resultados que torne permanente sua existência, portanto, empreendedores orientam seus setores de suprimentos na racionalização dos processos produtivos e com estoques reduzidos.

Sobre o ponto de pedido, apesar de possuir sistema comercial com controle, o critério sempre tem sido a verificação do estoque, baseado em experiência empírica em relação à rotatividade dos produtos.

4.3 RECEBIMENTO E CONFERÊNCIA DOS PEDIDOS

O recebimento dos pedidos segue o seguinte fluxo: no ato da entrega, o funcionário do setor de estoque recebe a nota fiscal do fornecedor e compara com anotações sobre as condições do pedido, caso esteja em conformidade, inicia o procedimento de conferência, cada mercadoria é verificada em relação a sua quantidade, especificidades, validade e integridade física.

A atividade de recebimento, pretende garantir o rápido despacho dos materiais adquiridos pela empresa, de maneira atenciosa para que as entradas estejam de acordo com a quantidade estabelecida, na época certa, ao preço contratado, e na qualidade especificadas nas encomendas (VIANA, 2010).

4.4 REGISTROS DE ENTRADA E SAÍDA DOS ITENS

Efetiva-se o lançamento dos itens no sistema de gerenciamento comercial (SYSPDV), no qual, inserem-se as notas fiscais, cadastro de produtos, cadastro e atualização de preços, codificação NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), Código C'EST (Código Especificador da Substituição Tributária) em alguns casos, por exemplo: em caso de alíquota de PIS/COFINS é zero, ou monofásico. Cadastra-se em sequência: o item, atualização de preço, o regime de tributação, fornecedor, informações de controle de estoque, validade, se é composto (banda de boi inteira, depois fracionada) ou normal.

No que concerne à saída dos itens, não há um registro referente ao deslocamento de mercadorias do estoque para as gôndolas, a baixa no sistema consiste na frente da loja, com a saída dos produtos pelos check-outs.

Segundo Viana (2010, p. 411), “o registro, controle e acompanhamento dos processos de recebimento de materiais visa à agilização da atividade e à correspondente atualização de informações em tempo real”.

4.5 CUSTOS COM O ESTOQUE

Segundo o gestor, a empresa acompanha seus custos, no entanto não especifica por áreas, desse modo, os custos logísticos são dissolvidos nos custos gerais, considerando que a estrutura de armazenamento do estoque está compreendida no mesmo prédio e os funcionários nos quais realizam atividades no estoque, não são exclusivos deste setor.

De acordo com Gonçalves (2010, p. 68), “o estoque de materiais tem custo que se desdobra em vários componentes e, dependendo do enfoque utilizado, o estoque pode ter objetivos conflitantes nos diversos órgãos da administração”.

Sendo assim, torna-se imprescindível o registro e monitoramento dos custos com estoque, pois além de auxiliar na tomada de decisão, o desempenho influencia diretamente na rentabilidade da organização.

4.6 MÉTODOS UTILIZADOS PARA GERENCIAMENTO DO ESTOQUE

A empresa adota dois métodos para gerenciamento de estoque, de maneira não sistematizada, usa-se o método PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que sai), apesar de não conhecer com esta nomenclatura, este método compreende racionalmente a dinâmica do controle de estoque, logo, o supermercado precisa de giro de estoque e o PEPS proporciona

evitar/minimizar avarias. Segundo Slack et al. (2006), no método PEPS, as operações servem aos consumidores na exata sequência das suas chegadas, processando a solicitação na ordem em que vieram.

O método programado periodicamente pela organização corresponde ao Inventário Físico, sendo assim, a contagem do estoque pode ser realizada em situações esporádicas, dada uma situação eventual de aumento de demanda, como festas de fim de ano, período de veraneio, carnaval, etc. E pode ser realizada trimestralmente com intuito de comparar o estoque físico com o sistema, na tentativa de prevenir perdas, anomalias, furtos, etc.

Viana (2010), destaca o objetivo do Inventário Físico, afirmando que esta atividade estabelece auditoria contínua de estoque, garantindo a confiança, bem como, a exatidão de registros contábeis e físicos, aspectos primordiais no funcionamento eficiente do sistema.

4.7 IDENTIFICAÇÃO DE PERDAS E DESPERDÍCIOS

A principal estratégia usada pela empresa para evitar/minimizar perdas e desperdícios, consiste no acompanhamento da validade dos produtos para que sejam promovidas ações como rebaixamentos de preços, com objetivo de viabilizar o escoamento dos referidos a vencer.

Viana (2010, p. 58), informa que “quando a empresa adquire determinado material para ser utilizado em data oportuna, e, se porventura não houver consumo, sua utilização poderá não ser mais necessária, o que inviabiliza a estocagem por longos períodos”.

Quadro 04. Recomendações quanto à preservação dos materiais

Recomendações quanto à Preservação dos Materiais
Determinar lotes de compra mais racionais, em função do tempo de armazenagem permitido.
Programar revisões periódicas para detectar falhas de estocagem, visando corrigi-las e baixar materiais sem condições de utilização.
Selecionar adequadamente os locais de estocagem, utilizando técnicas adequadas de manuseio e transporte de materiais, bem como transmitir orientações aos funcionários envolvidos quanto aos cuidados a serem observados.

Fonte: Adaptado de Viana, 2010.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os fatores existentes no processo de gerenciamento de estoque, estabelecem informações relevantes nas quais auxiliam na tomada de decisão, sendo assim, compreender os procedimentos utilizados desde a realização do pedido até venda ao consumidor final, torna-se cada vez mais imprescindível, tendo em vista que, o gerenciamento do estoque permite avaliar

o desempenho da organização, identificar gargalos e corrigir os possíveis erros.

Nesse contexto, a aplicação de métodos, inclusive de ferramentas tecnológicas, contribui para a criação de vantagem competitiva, assim o Supermercado Dois Irmãos necessita estruturar a gestão de estoque para atender a sua demanda, ao mesmo tempo em que deve evitar a perda de vendas/clientes.

O estudo analisa o ambiente de um supermercado, segmento bastante competitivo, principalmente por se tratar de um setor varejista caracterizado pela disputa intensa do menor preço, haja vista que os produtos ofertados pelos concorrentes são os mesmos.

Diante do objetivo geral proposto pelo trabalho, os resultados demonstraram, através das informações repassadas pelo gestor, que o gerenciamento do estoque do Supermercado Dois Irmãos, é realizado de maneira empírica e não sistemática, no entanto, possui como fator positivo a participação em uma rede, na qual auxilia a organização a obter melhores preços, justamente por realizar compra em conjunto com outros associados, e em grandes volumes obtém poder de barganha.

No que se refere aos pedidos, a empresa processa a compra de maneira direta, junto ao fornecedor e a intermediada pela central da rede, sendo assim, a entrega do pedido consiste na comparação das anotações do pedido com a nota fiscal do fornecedor, estando em conformidade, inicia o procedimento de conferência. Neste procedimento, percebe-se que a organização destina uma atenção rigorosa, pois caso haja divergências, a resolução é imediata.

Apesar de não reconhecer a prática de forma sistematizada, a empresa usa, para gerenciamento do estoque, o método PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai). No entanto, o gestor junto com os funcionários, possuem o *Know How* adquirido pela experiência de mercado. O método programado periodicamente pela organização, corresponde ao Inventário Físico, a contagem do estoque pode ser realizada em situações esporádicas.

Portanto, constata-se que a gestão de estoque, através da utilização de métodos, programação, registros e acompanhamento de pedidos, a empresa consegue reduzir custos com avarias e obsolescência, obtendo preço mais competitivo, gerando assim vantagem competitiva.

Os limitadores da pesquisa, consistem inicialmente pela resistência das organizações em disponibilizar informações, posteriormente, por apresentar apenas uma empresa, a realização da pesquisa em mais de uma empresa possibilitaria a comparação e a identificação das principais carências, bem como potencialidades da gestão de estoque da cidade de Areia Branca/RN.

A sugestão para trabalhos futuros que contribuam para aprofundamento de pesquisas relacionadas à gestão de estoque, propõe-se realizar estudos comparativos entre os supermercados da cidade de Areia Branca/RN.

REFERÊNCIAS

BALLOU, R. H. **Logística empresarial**. São Paulo. Atlas, 2007.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos da metodologia científica: um guia para iniciação científica**. 2. ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2000.

BERTAGLIA, P. R. **Logística e gerenciamento da cadeia de abastecimento**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CAXITO, Fabiano. **Logística: um enfoque prático**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHING, H. Y. **Gestão de estoques na cadeia de logística integrada**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de Materiais: uma abordagem logística**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, P. S. **Administração de materiais**. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PÓVOA, B. B. CHAVES, G.L.D. **Ponto de ressuprimento para materiais com demanda sazonal e aleatória: o caso de uma empresa de grande porte**. *Revista de Gestão Industrial*. v.8, n.1, p.584-618, 2014. Disponível em: <https://periodicos.utfpr.edu.br/revistagi/article/view/1853> Acesso em: 2 mar. 2021

POZO, Hamilton. **Administração de recursos materiais e patrimoniais**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RODRIGUES, G. L. SOUZA, C.A.; DALFIOR, V.A.O. **Avaliação do método de mensuração dos estoques de uma empresa S.A. um estudo de caso**. In: XII Simpósio de excelência em gestão e tecnologia, Resende-RJ, 2015. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512243.pdf>. Acesso em 2 mar. 2021.

SLACK, Nigel.; CHAMBERS, Stuart.; HARLAND, Christine. HARRISON, Alan. JOHNSTON, Robert. **Administração da Produção**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

VIANA, J. J. **Administração de materiais: um enfoque prático**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CAPÍTULO 4

CONTABILIDADE DE CUSTOS: Caso de uma indústria de temperos paufferense

COST ACCOUNTING: The case of a seasoning industry from paufferense

Ma. Maria Auxiliadora de Oliveira Morais

Mestre em Contabilidade (UERN)

Email: auxiliadora.o.morais@gmail.com

Dr. Alessandro Gonçalves da Silva Prado

Doutor em Economia (UFPB)

Email: alessandro.prado@ufersa.edu.br

Esp. Lyana Glecia Gurgel Melo

especialização em MBA em controladoria financeira

Email: Lyana.gurgel@acerttacontabilidade.com.br

Dr. Roosevelt Bezerra da Silva Filho

Doutor em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)

Email: rooseveltbfilho@gmail.com

RESUMO

Com a evolução da contabilidade de custos a mesma tornou-se uma dessas ferramentas que contribui para a continuidade da empresa, pois fornece informações que tem por finalidade auxiliar na tomada de decisão. Considerando esses aspectos, esse estudo teve como objetivo averiguar o uso da contabilidade de custos como ferramenta gerencial em uma Indústria de temperos da cidade de Pau dos Ferros/RN. Para o alcance do objetivo e desenvolvimento do trabalho foi realizada uma pesquisa de campo, onde foi aplicado um questionário formado de 12 questões fechadas e abertas a gerente financeira da Indústria de temperos da cidade de Pau dos Ferros/RN, a fim de conhecer se essa empresa usa a contabilidade de custos em sua gestão. Os resultados da pesquisa mostraram que a empresa estudada utiliza a contabilidade de custos e considera a mesma como uma ferramenta gerencial para auxiliar o gestor na tomada de decisão.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Ferramentas; Tomada de Decisão.

ABSTRACT

With the evolution of cost accounting, it has become one of those tools that contributes to the continuity of the company, as it provides information that aims to assist in decision making. Considering these aspects, this study aimed to investigate the use of cost accounting as a management tool in a seasoning industry in the city of Pau dos Ferros/RN. In order to reach the objective and development of the work, a field research was carried out, where a questionnaire consisting of 12 closed and open questions was applied to the financial manager of the spice industry in the city of Pau dos Ferros/RN, in order to know if this company uses cost accounting in its management. The research results showed that the company studied uses cost accounting and considers it as a management tool to assist the manager in decision making.

Keywords: Cost Accounting; Tools; Decision Making.

1 INTRODUÇÃO

Antigamente, a contabilidade de custos tinha somente como objetivo avaliar o crescimento ou não da organização, mas com a evolução na economia a mesma passou por essas transformações benéficas levando aos usuários a oportunidade de analisar o produto ou serviço e os valores agregados a eles (MARTINS, 2010).

Na contabilidade de custos há duas funções a serem ressaltadas: o auxílio ao controle e às tomadas de decisões. Ela passou de uma mera ferramenta de avaliação de estoques e lucro para se tornar uma arma de suma importância no controle e decisões gerenciais nas últimas décadas (MARTINS, 2010).

Neste sentido, a contabilidade de custos é responsável pelo processo de mensuração do valor de custo de diversas entidades de interesse dos administradores, com o objetivo de que eles possuam informações que auxiliem na tomada de decisões sobre os mais variados eventos da gestão (MARTINS, 2010).

Dessa forma, a contabilidade de custos auxiliará nos aspectos gerenciais, fornecendo informações necessárias para que se tomem as decisões corretas e nos momentos certos, fazendo com que as empresas maximizem seus lucros, aumentem a produtividade e o mais importante, esteja sempre reduzindo custos sem reduzir a qualidade do produto ou serviço e consequentemente manter a organização competitiva no mercado deixando os consumidores satisfeitos.

Perante esse contexto, essa pesquisa tem como propósito responder o seguinte questionamento: A Indústria de temperos pauperrense utiliza a contabilidade de custos como ferramenta gerencial? Como hipótese provável, acredita-se que ela não utiliza a contabilidade de custos como ferramenta gerencial.

O presente trabalho, tem como objetivo geral averiguar se a Indústria de temperos

pauperrense utiliza a contabilidade de custos como ferramenta gerencial.

A pesquisa se justifica tendo em vista que a contabilidade de custos cria transparência ao fornecer as informações detalhadas de custos que a administração precisa para avaliar as operações atuais e planejar o futuro. Essas informações são utilizadas pela administração para decidir como alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis do negócio. As informações de custo fornecem uma base para determinar o custo do produto e os preços de venda e ajudam a administração a planejar e controlar as operações (GRYTZ; KROHN-GRIMBERG E, 2018). Neste sentido, torna-se relevante investigar se as empresas estão fazendo uso dessa importante ferramenta, com o intuito de descrever o cenário local e contribuir com a literatura sobre o assunto.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTO

Na atualidade, com um mercado altamente competitivo, independentemente do tamanho de uma empresa, a mesma necessita dispor de ferramentas que explorem seu produto ou serviço de forma detalhada para o auxílio dos gestores em seus trabalhos e assim a empresa ter continuidade em suas atividades, na atualidade a contabilidade de custos é uma das ferramentas que fornece essas informações privilegiadas.

De acordo com Bornia (2010, p. 11);

A contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (Revolução Industrial) com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados. Antes disso, os artigos normalmente eram produzidos por artesãos que, via de regra, não constituíam pessoas jurídicas, e praticamente só existiam empresas comerciais, as quais utilizavam a contabilidade financeira basicamente para avaliação do patrimônio e apuração de resultado do período.

Atualmente, a contabilidade de custos atua na gestão como uma ferramenta de auxílio na tomada de decisões das organizações, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, etc. (MARTINS, 2010).

A contabilidade de custos não pode ser somente aplicada nas indústrias, por mais que seja dada uma ênfase maior a esse tipo de empresa pelo motivo delas apresentarem mais custos em suas atividades, pois é possível e viável que se calcule os custos em instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços, etc.

Considerando que a contabilidade se tornou uma ferramenta gerencial, Leone (2000,

p. 20), descreve as necessidades gerenciais;

- a. informações que servem para determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade;
- b. informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações;
- c. informações para tomada de decisões.

Ao longo dos anos, com a necessidade de se ter um conhecimento mais específico dos gastos gerados pelas operações, a contabilidade de custos foi se transformando em uma ferramenta de controle e gerenciamento que ficou indispensável para organizações que tinham como objetivo crescer a cada dia, atendendo a todas as necessidades gerenciais.

Neste contexto, entre os assuntos abordados pela contabilidade de custos, pode-se ressaltar os conceitos básicos em relação à terminologia básica de Contabilidade de custos mostrada na tabela 01.

Tabela 01: Terminologia básica em contabilidade de custos

	Conceito	Autor
Gasto	Gastos são todos os esforços financeiros que a organização incorre com objetivo de receber um produto ou serviço em troca, eles recebem uma distinção de acordo com suas origens e fins	Padoveze (2010)
Investimentos	Esse é um gasto ativado, considerando que a empresa realiza esse quanto tem como objetivo obter retorno no futuro da empresa, ou seja, tem relação direta com a receita. A empresa incorre com esse gasto quanto tem ciência de que adquirindo um bem ou serviço nesse momento poderá obter ganhos no futuro	Padoveze (2010)
Custos	“gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção. Os custos são ativados e integram o estoque de produtos em elaboração e o de produtos”	Viceconti e Neves (2010, p. 16)
Despesas	As despesas são os gastos que ocorrem durante as operações de comercialização. Ela é representada pelo consumo de bens e serviços em decorrência direta e indireta da obtenção de receitas	Dutra (2003)
Perdas	“são bens ou produtos consumidos de forma anormal e involuntária. São gastos não intencionais decorrentes de fatores externos, fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa”.	Berti (2002, p. 28)

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS E MÉTODOS DE CUSTEIOS

Os custos, recebem classificação para que atendam a finalidade e se tornem passíveis de análise. Existem duas classificações básicas a eles aplicadas respectivamente quanto à apuração, que são diretas ou indiretas, e quanto ao volume produzido, que são variáveis ou fixos (MEGLIORINI, 2007).

Conforme os conceitos da literatura de custos, mostrados na tabela 02. Os custos diretos são aqueles que não precisam de rateio para alocação, pois estes são mensuráveis de forma objetiva, ou seja, é atribuído direto a um determinado produto ou departamento. Já os custos indiretos, são os que se utilizam de rateios para sua locação do seu valor aos produtos ou serviços. E os custos fixos, são aqueles que não incorreram em alterações em função do volume determinado a produzir. Os custos variáveis ficam definidos como aqueles que sofrerão mudanças em relação ao volume que a empresa produzir.

Tabela 02: Classificação dos custos

		Conceito	Autor
Quanto a Apuração	Custos Diretos	“os custos diretos são aqueles que podemos identificar como pertencendo a este ou aquele produto, pois há como mensurar quanto pertence a cada um, de forma objetiva direta”.	Bomfim e Passarelli (2006, p. 53),
	Custos Indiretos	Os custos indiretos são aqueles que não estão apropriados diretamente a um determinado produto ou serviço, ocorrem no processo de produção de vários produtos ou na realização de vários serviços devido a isso é necessário a utilização de rateios para fazer a distribuição para cada produto	Padoveze (2010).
Quanto a Quantidade Produzida	Custos Fixos	“Alguns gastos são independentes da quantidade produzida ou vendida. Um aumento ou redução nessa quantidade deixa inalterados esses gastos, que por este motivo são denominados custos fixos”	Santos (2001, p. 165)
	Custos Variáveis	“os custos variáveis são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa”.	Viceconti e Neves (2010, p. 18),

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Em relação aos métodos de custeios, Martins e Rocha (2010, p. 44), relata que “a expressão método de custeio diz respeito à composição do valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo, etc.; ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor”.

Percebe-se, que conhecer detalhadamente o custo apropriado a cada produto ou serviço é fundamental, a partir disso o gestor ficará possibilitado a decidir quais as melhores alternativas naquele momento para continuidade das operações da organização.

Dentre os métodos de custeio existem várias classificações, o custeio por absorção, custeio variável e custeio por atividades ou *Activity Based Costing* (ABC), são as principais classificações, os demais são diferenciados de acordo com a natureza dos custos (PADOVEZE, 2010).

Desse modo, os gestores utilizam-se dessa ferramenta a fim de encontrar uma informação mais enxuta, de modo a facilitar sua interpretação dos dados e possibilite quanto às

medidas que a organização venha a tomar. A principal finalidade desse custeio, é possibilitar os gestores a fazer uma análise depois de interpretados os dados e a partir dela ficar possibilitado a tomar decisões sobre o produto ou serviço. A tabela 03, traz os conceitos desses métodos.

Tabela 03: Métodos de custeios

Custeio	Conceito	Autor
Custeio Por Absorção	Nesse método os custos incorridos são todos apropriados aos produtos ou serviços, independentemente da sua classificação em direto ou indireto e fixo ou variável, considerando todas as características da Contabilidade de Custos	Crepaldi (2008)
Custeio Variável	Nesse tipo de método de custeio, somente os custos variáveis são usados na produção de um produto ou serviço. É um tipo de sistema que considera como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, não são considerados como custos de produção, são considerados como despesas pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período	Crepaldi (2009)
Custeio Baseado em Atividades - Activity Based Costing (ABC)	Nesse sistema os custos são alocados primeiramente as atividades envolvidas na produção de um determinado produto ou na realização de algum serviço. Para alocar os custos as suas respectivas atividades utilizam-se de uma metodologia designada direcionadores de custos. Os direcionadores têm como função explicar o comportamento dos custos que serão agregados às atividades	Martins e Rocha (2010)

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

2.3 ANÁLISE DE CUSTO-VOLUME-LUCRO

A análise do custo-volume-lucro, é considerada na contabilidade de custo como uma ferramenta gerencial que serve de auxílio aos gestores, pois é através dela que as organizações podem relacionar os custos e volumes de produção com a margem de lucro desejado (STARK, 2007).

Diante do contexto, fica notório a essencialidade da análise de custo-volume-lucro nas organizações, é a partir dela que os gestores encontram informações viáveis para suas tomadas de decisões; nessa análise, os gestores se possibilitam a realizar uma comparação entre o preço de venda de determinado produto, o volume produzido e o lucro que obterá nele.

Neste contexto, a margem de contribuição é o restante de dinheiro que sobra da venda depois de retirar os custos e despesas variáveis associados ao produto comercializado. Tal valor, contribuirá para pagar os custos fixos da empresa e obter lucro (WERNKE, 2004).

Para Martins (2010, p.179), “a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto”. Portanto, pode-se observar a equação 1, pela qual se pode calcular a margem de contribuição;

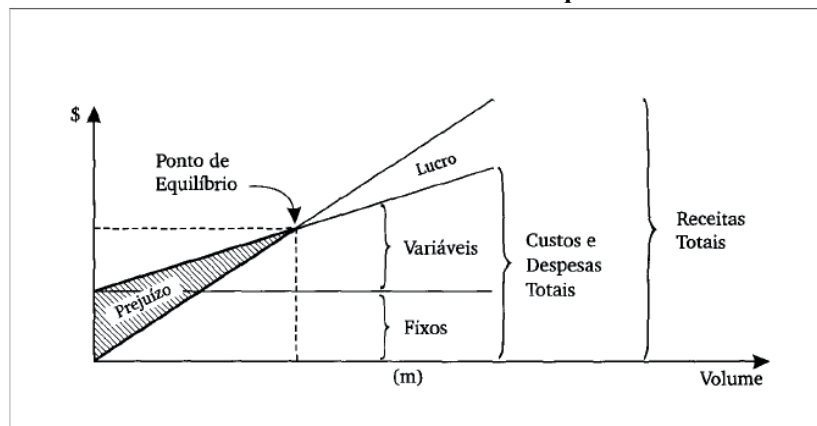
$$MC = \text{preço de venda} - \text{Custos variáveis} - \text{despesas variáveis} \quad (1)$$

Neste sentido, destaca-se que o cálculo da margem de contribuição é realizado através da subtração dos custos e despesas variáveis do preço de venda. Consiste em uma importante ferramenta de gestão, propiciando rapidamente o estudo e identificação das variáveis que estão afetando o lucro de um determinado produto.

Já o ponto, é definido como o ponto em que o total da margem de contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos custos e despesas fixas. Assim, o ponto de equilíbrio calcula os parâmetros que mostram a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo, mesmo que ao custo de um lucro zero. O ponto de equilíbrio, é também denominado de ponto de ruptura (*break-even point*) (PADOVEZE, 2010).

O ponto de equilíbrio é representado graficamente no gráfico 1.

Gráfico 1: Gráfico do Ponto de Equilíbrio



Fonte: Martins (2010, p. 258)

A partir do gráfico, observa-se que o ponto de equilíbrio acontece no ponto onde a linha dos custos e despesas totais se encontram com a linha das receitas totais, não ocasionando nem lucro, nem prejuízo. Antes desse ponto, tem-se a área de prejuízos porque a linha dos custos e despesas totais está acima da linha da receita total e depois do encontro dessas linhas chega-se à área de lucro.

Para Martins (2010), o ponto de equilíbrio pode ser calculado através da equação 2:

$$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{\text{Custos} + \text{Despesas Fixas}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}} \quad (2)$$

Sendo $\text{Margem de Contribuição Unitária}$ o instrumento, que compreende a uma situação pela qual determinado montante de receita é suficiente para cobertura de todos os custos e despesas variáveis ou fixas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa, tem como objeto de estudo a indústrias de temperos da cidade de Pau dos Ferros pertencente ao Estado do Rio Grande do Norte, Brasil. Com o intuito de observar se a mesma faz uso da contabilidade de custos como ferramenta gerencial. E caracteriza-se através de seus procedimentos metodológicos como uma pesquisa bibliográfica, pesquisa de campo (ocorreu por meio da observação de fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente) e um estudo de caso (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Neste sentido, a pesquisa se classifica como qualitativa, porque envolve o estudo do uso e a coleta de uma variedade de materiais empíricos (estudo de casos; experiência pessoal; introspecção; história de vida; entrevista; artefatos; textos e produções culturais; textos observacionais/registros de campo; históricos interativos e visuais) que descrevem momentos significativos rotineiros e problemáticos na vida dos indivíduos (GUERRA, 2014).

Quanto aos objetivos do trabalho, a pesquisa se caracteriza como descritiva, pois tem como propósito descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados obtidas por meio de questionário (PRODANOV; FREITAS, 2013).

A coleta dos dados foi por meio de aplicação de um questionário com 12 perguntas fechadas e abertas à agente financeira da indústria de temperos da cidade de Pau dos Ferros/RN, assim como pesquisas bibliográficas sobre o assunto em livros e sites da internet. Os dados foram analisados com base nas respostas da entrevistada comparando com a revisão de literatura sobre o assunto. A tabulação foi feita por meio do Atlas.ti 9, a codificação foi realizada conforme descrição da tabela 04.

Tabela 04: Constructo da Pesquisa

Categoria	Pergunta
Uso da contabilidade de custos	A empresa utiliza a contabilidade de custos? Por quê?
Importância da Contabilidade de custos	Você acha importante a utilização da contabilidade de custos?
	Quais os benefícios o uso da contabilidade de custos pode trazer para a empresa?
Demonstra conhecimento sobre a contabilidade de custos	Há na empresa separação entre os custos diretos e indiretos
	A empresa utiliza critério de rateio para os custos indiretos? Quais? se não, por quê?
	A empresa calcula a margem de contribuição dos seus produtos?
	Você acha importante fazer o cálculo da margem de contribuição dos produtos? por quê?
	A empresa calcula o valor ou quantidade do ponto de equilíbrio?
	Você acha importante para a empresa calcular o valor ou quantidade do ponto de equilíbrio? por quê?
Ferramenta gerencial	Você acha que a contabilidade de custos geral alguma informação útil para tomada de decisão?

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

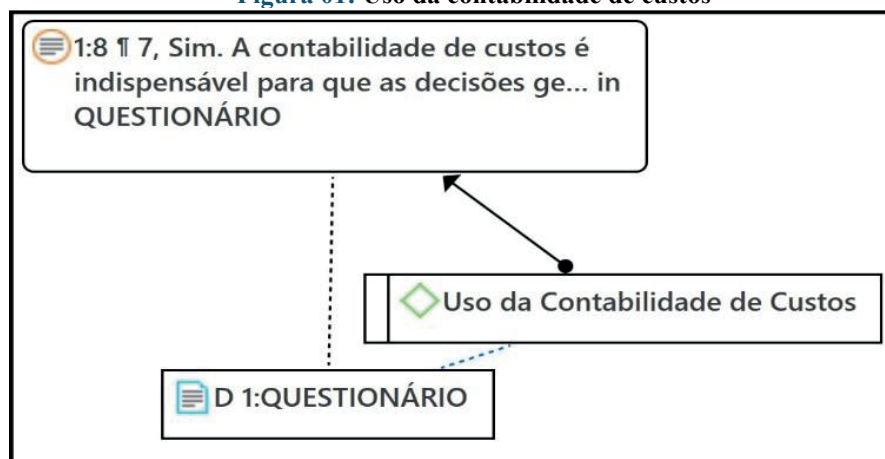
Foi realizada uma análise de conteúdo, que em termos gerais, relaciona estruturas semânticas (significantes) com estruturas sociológicas (significados) dos enunciados. Articula a superfície dos textos descrita e analisada com os fatores que determinam suas características (variáveis psicossociais, contexto cultural, contexto e processo de produção de mensagem) (OLIVEIRA, 2008).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A gerente financeira quando questionada se a empresa faz uso da contabilidade de custos respondeu que sim, conforme figura 01.

Figura 01: Uso da contabilidade de custos



Fonte: dados da pesquisa (2022)

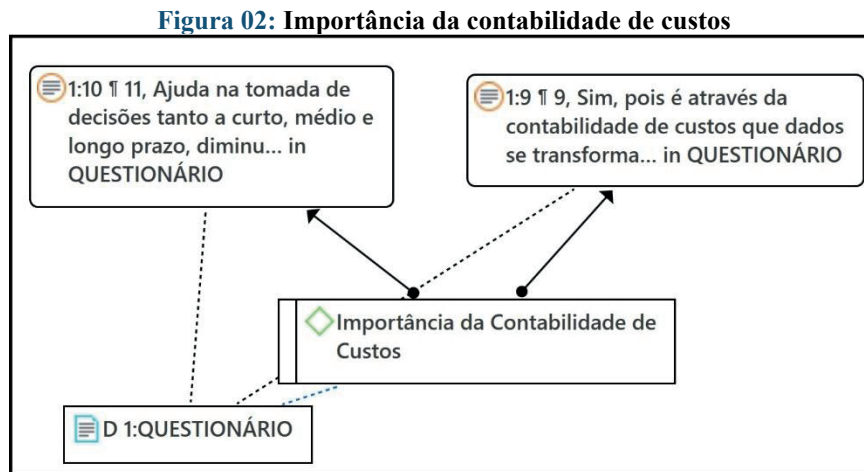
Essa informação corrobora com a literatura que afirma que a contabilidade de custos vem se tornando uma das áreas de grande importância nas empresas, de acordo com Crepaldi (2008, p. 6);

A contabilidade de custos, cuja função inicial era fornecer elementos para avaliação de estoques e apuração do resultado, passou, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na contabilidade gerencial: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para tomada de decisões. É hoje, talvez, a área mais valorizada no Brasil e no mundo. Tornou-se muito importante com a redução da taxa de inflação e a abertura econômica aos produtos estrangeiros. Fornece importantes informações na formação de preços das empresas.

Diante disso, percebe-se o quanto é importante uma empresa utilizar-se da contabilidade de custos, tendo em vista que ela fornece informações relevantes para uma boa gestão da empresa.

4.2 IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A respondente demonstrou que considera a contabilidade de custos importante ao afirmar que ela auxilia na tomada de decisões a curto, médio e longo prazo e diminui a possibilidade de erros, conforme mostrado na figura 02.

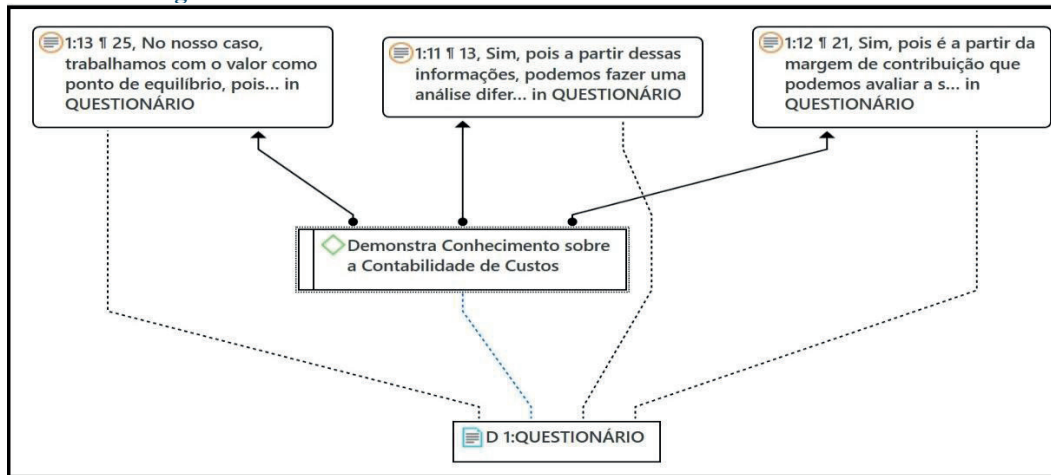


Fonte: dados da pesquisa (2022)

Corroborando com a ideia, Martins (2012), relata que a contabilidade de custos atua na gestão como uma ferramenta de auxílio na tomada de decisões das organizações, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, etc.

4.3 DEMONSTRA CONHECIMENTO SOBRE A CONTABILIDADE DE CUSTOS

A gerente financeira demonstrou conhecer a Terminologia básica da contabilidade de custos, e a importância de se fazer análise de custo volume e lucro para a tomada de decisão e relatou que a empresa faz uso dessas informações para o processo de decisões conforme mostradas na figura 03.

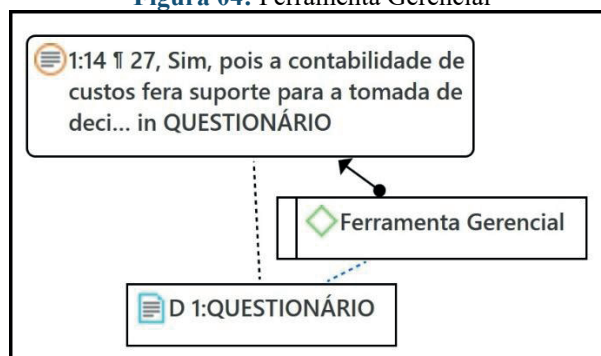
Figura 03: Demonstra conhecimento sobre Contabilidade de Custos

Fonte: dados da pesquisa (2022)

Neste sentido, podemos destacar que a contabilidade de custos utiliza dessas terminologias diferenciando os gastos com a finalidade de melhorar o entendimento e possibilitar a interpretação dos usuários das informações extraídas, por isso há a necessidade dessa diferenciação.

4.4 FERRAMENTA GERENCIAL

Quando questionada se a Contabilidade de custo pode ser considerada uma ferramenta gerencial, a respondente relatou que sim, já que ela gera suporte para a tomada de decisões em todos os setores da empresa conforme a figura 04.

Figura 04: Ferramenta Gerencial

Fonte: dados da pesquisa (2022)

Corroborando com a ideia, podemos destacar por exemplo a análise do custo-volume-lucro que é considerada na contabilidade de custo como uma ferramenta gerencial que serve de auxílio aos gestores, pois é através dela que as organizações podem relacionar os custos e volumes de produção com a margem de lucro desejado (STARK, 2007). Por isso, é importante a análise de custo-volume-lucro nas organizações, pois, é a partir dela que os gestores encontram

informações viáveis para suas tomadas de decisões; nessa análise os gestores se possibilitam a realizar uma comparação entre o preço de venda de determinado produto, o volume produzido e o lucro que obterá nele.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O uso de boas ferramentas e ter um bom planejamento, são essenciais para a tomada de decisões em qualquer empresa. Porém, não há um padrão de informações que supra a necessidade de todos os usuários de uma organização, visto que cada uma tem sua necessidade informacional. Pode-se dizer, que o sistema de informação é completo quando se consegue atingir todas as áreas de uma empresa, fornecendo informações relevantes para uma boa gestão.

A pesquisa em questão, teve como objetivo investigar o uso da contabilidade de custos como ferramenta gerencial na indústria de temperos da cidade de Pau dos Ferros/RN. Observa-se, que a indústria estudada usa a contabilidade de custos em sua gestão corroborando com a literatura onde relata que a contabilidade de custos é uma área de grande importância para continuidade da empresa, pois essa tem por finalidade fornecer informações para dar auxílio aos gestores, na tomada de decisão é fundamental utilizar-se da mesma. Com isso, a hipótese levantada no início da pesquisa não foi aceita, pois se acreditava que a Indústria pesquisada não utilizava a contabilidade de custos como ferramenta gerencial e confirmou que a empresa estudada não apenas utiliza , como também, destacou a sua importância para o processo decisória da empresa.

Entretanto, a presente pesquisa não é dada por encerrada, pois a averiguação foi realizada com uma indústria da cidade de Pau dos Ferros do Estado do Rio grande do Norte, podendo haver diferentes resultados para a mesma temática em outras Indústrias. Como sugestões para futuras pesquisas, recomenda-se a aplicação do questionário com mais empresas para poder comparar os resultados.

REFERÊNCIAS

BERTI, Anélio. **Custos:** uma estratégia de gestão. São Paulo: Ícone, 2002.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e Formação de Preços.** 5. ed. São Paulo: Thomson, 2006.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos:** aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração:** um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial:** teoria e prática. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DUTRA, R. G. **Custos:** uma abordagem prática. 5ª. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

FARIA, A. C. de; COSTA, M. de F. G. da. **Gestão de custos logísticos.** São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRYTZ, R.; KROHN-GRIMBERGHE, A. Business intelligence & analytics cost accounting: Review and synthesis of the literature. *In: Proceedings of the 22nd Pacific Asia Conference on Information Systems - Opportunities and Challenges for the Digitized Society: Are We Ready?, PACIS 2018*, June, 2018. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/326065546_Business_Intelligence_Analytics_Cost_Accounting_Review_and_Synthesis_of_the_Literature Acesso em: 08 ago. 2022.

GUERRA, E. L. DE A. **Manual de Pesquisa qualitativa.** Belo Horizonte: Ânima Educação, 2014.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados.** São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos:** análise e gestão. 2ª ed. – São Paulo: Pearson - Education, 2007.

OLIVEIRA, D. C. DE. Análise de conteúdo temático-categorial: uma proposta de sistematização. **Rev. Enfermagem UERJ**, v. 16, n. 4, p. 569–576, 2008.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. DE. **Metodologia do trabalho científico: : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico.** 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SANTOS, Edno Oliveira dos. **Administração financeira da pequena e média empresa.** São Paulo: Atlas, 2001.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

TEIXEIRA, Elizabeth. **As três metodologias:** acadêmica, da ciência e da pesquisa. Petrópolis: Vozes, 2005.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério. **Contabilidade de custos:** um enfoque direto e objetivo. 9. ed. São Paulo: Frase Editora, 2010.

WARREN, Carl. S.; REEVE, James. M. FESS, Philip. E. **Contabilidade gerencial.** 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos:** Uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CAPÍTULO 5

GERAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO: Análise das empresas listadas no ISE (Índice de Sustentabilidade Empresarial)

GENERATION AND DISTRIBUTION OF VALUE ADDED: Analysis of companies listed on ISE (Corporate Sustainability Index)

Angelina Rodrigues da Silva

Email: angelrodrigues015@gmail.com

Dr. Alessandro Gonçalves da Silva Prado

Doutor em Economia (UFPB)

Email: alessandro.prado@ufersa.edu.br

Ma. Maria Auxiliadora de Oliveira Morais

Mestre em Contabilidade (UERN)

Email: auxiliadora.o.morais@gmail.com

Esp. Lyana Glecia Gurgel Melo

especialização em MBA em controladoria financeira

Email: Lyana.gurgel@acerttacontabilidade.com.br

RESUMO

No âmbito empresarial, a sustentabilidade tem sido incrementada de forma ampla. Possibilitando-se um equilíbrio nas finanças, além da preservação ao meio em que se está inserido. Portanto, a pesquisa tem por objetivo averiguar se a geração e distribuição do valor adicionado das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) são comparáveis às demais empresas listadas na B3. Quanto aos procedimentos metodológicos, trata-se de um estudo descritivo, documental e quantitativo. Os dados foram coletados a partir das demonstrações financeiras divulgadas pelas empresas no site da BM & FBOVESPA. Para análise dos dados aplicou-se o teste de correlação. Os resultados mostraram que a média em relação à análise de geração de riqueza das empresas que compõem o ISE foram superiores que às demais. Os testes estatísticos Shapiro-wilk e Wilcoxon demonstram, ao nível de significância de 5% que as empresas pertencentes ao ISE e as não pertencentes apresentam diferenças estatísticas.

Palavras-chave: Sustentabilidade Empresarial; Geração de valor; Distribuição de valor.

ABSTRACT

In the business sphere, sustainability has been broadly increased. Enabling a balance in finances, and in addition to preserving the environment in which it is inserted. Therefore, the research

aims to determine whether the generation and distribution of added value of companies listed on the Corporate Sustainability Index (ISE) are comparable to other companies listed on B3. As for the methodological procedures, this is a descriptive, documentary and quantitative study. Data were collected from the financial statements published by the companies on the BM&FBOVESPA website. For data analysis, the correlation test was applied. The results showed that the average in relation to the wealth generation analysis of the companies that make up the ISE were higher than the others. The Shapiro-wilk and Wilcoxon statistical tests demonstrate, at the level of insignificance of 5%, that companies belonging to the ISE and those not belonging to the ISE show statistical differences.

Keywords: Corporate Sustainability; Value Generation; Value distribution.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, exigiu-se das empresas a adoção de políticas de gestão associadas a ecoeficiência, empenhando-se para atender aos requisitos legais aplicáveis, voltados a avaliar sobre seus quesitos de qualidade, meio ambiente, saúde e responsabilidade social. Assim, mediante a procura dos stakeholders por um desenvolvimento econômico, social e ambiental, conhecido ainda como três pilares da sustentabilidade, tornou-se mais evidente o interesse das empresas por tais mudanças.

Os três pilares de sustentabilidade, também conhecidos como o triple bottom line, vem sendo amplamente debatidos no âmbito acadêmico e empresarial para fundamentar as condutas, os projetos e os investimentos ambientais, sociais e econômicos. De fato, para uma entidade se portar de forma sustentável, é necessário ser socialmente justa, ambientalmente responsável e financeiramente viável (JOHN ELKINGTON, 1994).

No âmbito empresarial, a sustentabilidade tem sido incrementada de forma ampla, sendo vista com inúmeras oportunidades. Possibilitando-se um equilíbrio nas finanças, e além da preservação ao meio em que se está inserido, estimula práticas sociais propícias ao desenvolvimento da sociedade, no entanto, garante a sobrevivência da organização, e o seu crescimento. Para Hart & Milstein (2004), sustentabilidade empresarial não é inconciliável com crescimento econômico; de outro modo, é uma indispensável fonte de vantagem competitiva e de geração de valor para acionistas e partes interessadas no longo prazo.

Para Donaire (1994), as empresas buscaram se empenhar com a questão ambiental e procuraram elaborar ações a fim de atender a essa nova crescente demanda de seu ambiente externo. Dessa forma, o êxito das empresas, portanto, não está associado somente à sua capacidade de produção e à participação no mercado, mas também a sua preocupação com o meio que se está inserido, por via de práticas ambientais.

No mercado monetário, os investidores reconhecem empresas de caráter, sobretudo responsáveis, sustentáveis e rentáveis para investir seus recursos. Os tipos de investimentos

chamados “investimentos socialmente responsáveis” (SRI), são estratégias que pelo reconhecimento dos critérios de desenvolvimento ambiental, social e de governança corporativa (ESG - Environmental, Social and Governance, em inglês) consideram que empresas sustentáveis concebem valor para o acionista a longo prazo. Essas possibilidades de investimentos sustentáveis, inclusive podem ser ainda, conhecidos como fundos verdes. Assim, presume-se que empresas que apresentam atuações de responsabilidade social e sustentável agregam valor aos stakeholders, pois se mostram mais preparadas à mercê de riscos econômicos, sociais e ambientais (BM & FBOVESPA, 2020).

Com início em 2005, o Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), é um mecanismo de análise comparativa do desempenho das empresas listadas na B3 sob olhar da sustentabilidade corporativa, baseada em eficiência econômica, equilíbrio ambiental, justiça social e governança corporativa (BM&FBOVESPA,2020).

Além disso, dentre os papéis da contabilidade, enfatizando o levantamento informacional à sociedade por meio da elaboração das demonstrações contábeis, aqui destaca-se a Demonstração do Valor Adicionado (DVA). Disposto aqui, como um mecanismo de pesquisa por ser um importante meio de avaliar as atuações da entidade frente a sociedade que a abriga. Assim, é evidenciado no Pronunciamento Técnico CPC 09, onde se encontram as normas referentes a sua elaboração e apresentação.

Desse modo, a análise sobre as empresas em relação aos aspectos da sustentabilidade tendo por método a DVA, acaba sendo objetivo de discussão em diversas pesquisas acadêmicas, com o propósito, por exemplo, de identificar e retratar os clusters formados por empresas que apresentam indicadores de geração e distribuição de riquezas similares (NUNES; MIRANDA, 2016); analisar a distribuição de riqueza gerada por empresas avaliadas positivamente por seus funcionários (GOULART et al., 2018), explorar as DVA's publicadas pelas companhias de capital aberto componentes da carteira do ISE (SOUSA; FARIA, 2018); como também, acerca da avaliação na criação de riqueza pelas cooperativas agropecuárias brasileiras e a sua distribuição aos agentes econômicos que ajudaram a criá-la, comparando o processo ao das empresas de finalidade lucrativa que atuam no agronegócio (LONDERO et al., 2019).

Ante o exposto, a pesquisa se apresenta com a seguinte problemática: A geração e distribuição do valor adicionado das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), são comparáveis às demais empresas listadas na B3? Desse modo, utiliza-se como instrumento para análise, a DVA. Complementando-a, Cunha (2002), afirma que essa demonstração se caracteriza como um mecanismo essencial para planejamento e gerenciamento, que auxilia na tomada de decisões.

O presente estudo, tem por objetivo averiguar se a geração e distribuição do valor adicionado das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) são comparáveis às demais empresas listadas na B3. Para tanto, foram determinados os seguintes

objetivos específicos: i) Analisar as demonstrações de valor adicionado das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE); ii) Avaliar e comparar o desempenho de forma geral das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) com as demais empresas listadas na B3.; e iii) identificar em quais atividades o valor adicionado se designou em função da sustentabilidade empresarial.

A pesquisa, justifica-se por sua relevância em contribuir empiricamente com achados, atualizando a discussão acadêmica acerca da temática, que denota a influência do ISE na performance de crescimento das entidades no mercado. Com efeito, é evidente que investir na sustentabilidade sob política dos critérios ESG, consequentemente, estimula a competitividade, sendo socialmente positivo, reduz assim os riscos e aumenta sua lucratividade. Desse modo, além de fornecerem informações sobre como as companhias regem seus negócios, isto gera mais credibilidade para tomada de decisão e a garantia de que o investimento feito será sustentável no longo prazo.

Dessa forma, essa pesquisa apresenta, além desta introdução, um referencial teórico; em seguida, a metodologia empregada, os resultados e as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)

O processo de evidenciação da geração e distribuição de riqueza, são apresentadas na Demonstração do Valor Adicionado (DVA), que até 2007 eram publicadas de forma voluntária por algumas entidades. Todavia, com a criação e aprovação da Lei 11.638/2007, tornou-se obrigatório a divulgação da DVA para as companhias abertas do Brasil. Desse modo, conforme a lei, tinha-se que exibir o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como, a parcela da riqueza não distribuída. Adicionalmente, De Luca (1998, p. 28), antes disso, já afirmava que a DVA é um conjunto de informações de natureza econômica. Assim, apresenta-se por meio de um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e a sua distribuição para os recursos que contribuíram para sua geração.

De acordo com Santos (2007), a DVA é como um meio competente, criado pela contabilidade, para ser um auxílio em medir e demonstrar a capacidade de geração e distribuição da riqueza de uma entidade. Zanluca (2018), complementa, que a DVA é uma importante fonte de informações já que traz dados sobre a geração de receita de determinado período, como por exemplo, que tipos de receitas a entidade auferiu e o que ela desembolsou em prol das receitas, como os insumos adquiridos.

Logo, houve a emissão do Pronunciamento Técnico – CPC 09 em 2008, pelo comitê de Pronunciamentos Contábeis, onde foi emitida devido à necessidade de padronização na elaboração e divulgação das demonstrações pelas companhias. Nesse sentido, o CPC 09 apresenta que a Demonstração do Valor Adicionado em sua primeira parte deve apresentar a riqueza criada pela entidade e na segunda parte como essa riqueza foi distribuída. Ademais, a distribuição da riqueza criada deve ser detalhada, minimamente, da seguinte forma: (a) pessoal e encargos; (b) impostos, taxas e contribuições; (c) juros e aluguéis; (d) juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos; (e) lucros retidos/prejuízos do exercício. Iudícibus, Gelbcke e Martins (2013), acrescentam que a DVA tem por objetivo apresentar o valor da riqueza gerada pela entidade como resultado do esforço coletivo e sua distribuição entre os componentes que contribuíram para a sua criação

De Lucca (1998), acrescenta que essa demonstração surgiu como uma ferramenta para avaliar a capacidade das empresas pertencentes à sociedade, e que abrange uma gama de seus segmentos, tais como os stakeholders e *shareholders*. De fato, confirma Cunha (2002), explanando que a DVA deve ser compreendida como um meio de contribuir na mensuração da capacidade da geração e distribuição de riqueza nas entidades.

Nesse sentido, fazendo um comparativo entre a DVA e a Demonstração do Resultado do exercício (DRE), nessa última, a evidenciação baseia-se apenas na parcela da riqueza criada destinada aos sócios, representada pelo lucro líquido. Enquanto na DVA, além de também apresentar essa parcela, a ideia se estende ainda aos credores, empregados e ao governo (Santos & Hashimoto, 2003; Santos, 2005). Dessa forma, a DVA traz uma informação complementar em relação ao lucro, mostrando a alocação da riqueza criada pela empresa entre os seus diversos stakeholders.

Deve-se ressaltar ainda, que a importância da elaboração e divulgação dessa demonstração, que além de ser obrigatória no Brasil, serve como instrumento de informações relevantes e como uma ferramenta fundamental e eficiente para fins da tomada de decisões por parte dos usuários (TINOCO et al., 2011).

Marion (2010), destaca que a riqueza gerada pelas empresas pode influenciar diretamente a formação do Produto Interno Bruto (PIB), e por isso é uma demonstração relevante em países emergentes.

De acordo com Konraht, Schäfer e Ferreira (2014), a DVA proporcionou grandes avanços na divulgação de informações de caráter social, ao estabelecer para as Sociedades Anônimas de Capital Aberto a obrigação de elaborar e divulgar esta demonstração.

Iudícibus et al. (2010), aborda que as informações da DVA são essenciais para: analisar a capacidade de geração de valor e a forma de distribuição de riquezas de cada empresa; permitir a análise do desempenho econômico da empresa; permitir auxiliar no cálculo do PIB e de indicadores sociais; fornece informações sobre os benefícios (remunerações) obtidos por cada

um dos fatores de produção (trabalhadores e financiadores – acionistas e credores) e governo; auxiliar a empresa a informar sua contribuição na formação da riqueza à região, Estado, país, etc. em que se encontra instalada.

Santos (2005), esclarece que informações úteis e necessárias para análises sobre investimentos, concessões de empréstimos, avaliação de subsídios ou definições para a instalação de projetos que possam ter grande repercussão social estão disponíveis de forma ordenada na DVA.

No Brasil, conforme Santos (2005), os primeiros estudos sobre DVA foram desenvolvidos no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), pelo professor Eliseu Martins.

2.2 DISCLOSURE VOLUNTÁRIO AMBIENTAL

Berthelot, Cormier e Magnan (2003), definem *disclosure* ambiental como um conjunto de informações que apresentam o passado, presente e futuro do desempenho e da gestão ambiental da organização, assim como, as implicações financeiras das ações e das decisões voltadas ao meio.

Logo, Braga e Salotti (2007), relatam o *disclosure* ambiental como um processo interno e questionam que a evidenciação voluntária é baseada em interesses, aos quais, só assim a empresa evidenciaria esse tipo de informação. Descrevendo a importância das informações ambientais, Nossa (2002), afirma que a informação é capaz de amenizar a incerteza sobre determinado assunto, e para que tenha qualidade, deve conter características qualitativas e levar benefícios superiores ao seu custo. É necessário entender que o que impulsiona os gestores a evidenciar determinada informação é o intuito de aumentar sua credibilidade e seu valor no mercado (DYE, 1985).

A partir dos anos 50, nos Estados Unidos e na Europa, surgiram as primeiras demandas quanto à inserção das empresas em ter uma postura socialmente responsável. Além disso, a partir dessa década houve um crescimento dos investimentos empresariais nas questões ambientais, fato que alavancou a prática do *disclosure* ambiental voluntário nos relatórios financeiros, nas homepages e também pela divulgação de relatórios ambientais específicos como o do *Global Reporting Initiative* (GRI) e do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE) (NOSSA 2002).

Assim, as pesquisas no assunto *disclosure* voluntário surgiram na década de 1980, com os trabalhos seminais de Verrecchia (1983) e Dye (1985). No entanto, as pesquisas começaram a se difundir com a divulgação da pesquisa de Verrecchia (2001), que detalhou os modelos

matemáticos dessa temática. Segundo Salotti e Yamamoto (2005), existem custos relacionados à evidenciação, logo, o objetivo do gestor é alavancar os resultados financeiros da empresa; desse modo, o gestor divulga apenas a informação que beneficia o resultado da companhia. Por esse motivo, Verrecchia (2001) e Dye (2001), encontraram evidências de que as empresas divulgam mais informações favoráveis do que negativas.

Por conseguinte, no conjunto de informações a serem divulgadas pelas organizações, estão inseridas as compulsórias, exigidas por leis e regulamentos, e as voluntárias, baseadas em diretrizes e recomendações. No Brasil, como não há obrigatoriedade da evidenciação ambiental, o disclosure é considerado voluntário. Dessa forma, apresentando informações discricionárias de natureza qualitativa e/ou quantitativa em relatórios elaborados para tais fins, visando aumentar sua transparência e reduzir a assimetria informacional. Conforme Goulart (2003), a “transparência” é reconhecida quando a empresa divulga tanto informações positivas, como também as negativas, pois desta forma estaria contribuindo no sentido de informar com fidedignidade sua situação.

Considerando a relevância das informações ambientais divulgadas, Berthelot, Cormier e Magnan (2003), afirmam, que os investidores consideram o *disclosure* voluntário e que as demonstrações financeiras não são as únicas fontes de dados utilizadas no processo decisório. Segundo Lima et al. (2006), a busca dos investidores por maior *disclosure*, accountability e comportamento ético por parte das empresas, tem se tornado constante.

Esse avanço da contabilidade ambiental, alavancou o interesse dos pesquisadores no conhecimento dos fatores que impulsionam as empresas a investirem na melhoria da sua relação com o meio ambiente e posteriormente, compilar e divulgar essas informações aos seus diversos usuários. Segundo Gamerschlag, Moller, Verbeeten (2010), a maioria das empresas divulgam informações ambientais porque é do interesse econômico da companhia, pois ao aderir à prática do *disclosure* ambiental voluntário prevê que os benefícios esperados sejam maiores que os custos da divulgação.

Paralelamente a esse contexto, a evidenciação de informações ambientais de maneira voluntária para as organizações que já se enquadram como socialmente responsáveis se torna um fator diferencial positivo de sua transparência, sob olhar dos stakeholders. Com efeito, se mostram mais preparadas para enfrentar os riscos econômicos, sociais e ambientais, que conseqüentemente, geram valor para o acionista no longo prazo (BOVESPA, 2020).

Corroborando com essa tendência, foi criado pela Bolsa de Valores de São Paulo juntamente com várias instituições, um índice referencial para os investimentos socialmente responsáveis, o Índice de Sustentabilidade Empresarial (BOVESPA, 2020).

A Bovespa (2020), considera Índice de Sustentabilidade Empresarial um mecanismo que mede o retorno total de uma carteira teórica. Desse modo, apoia os investidores em suas tomadas de decisões, e assim, induz as empresas a adotarem as melhores práticas de

sustentabilidade, que por sua vez, contribuem para a continuidade dos negócios. Nesse sentido, são selecionadas as ações mais negociadas na Bovespa com relação à liquidez, sendo ponderadas na carteira pelo valor de mercado das ações disponíveis à negociação. O conselho deliberativo, presidido pela Bovespa, é quem seleciona as empresas que apresentarem melhor classificação. Está incluso na avaliação, elementos ambientais, sociais e econômico-financeiros, acrescidos mais três, dos 5 grupos de indicadores: a) critérios gerais; b) critérios de natureza do produto; e c) critérios de governança corporativa. (BOVESPA, 2020).

2.3 ESTUDOS CORRELATOS AO TEMA

Foram identificados diversos estudos empíricos que relacionam com a temática trabalhada no presente estudo. Ademais, Sousa e Faria (2019), buscaram analisar as DVA's publicadas pelas companhias de capital aberto componentes da carteira 2018 do Índice de Sustentabilidade Empresarial da B3, no período de análise entre 2014 e 2018. Para isso, foram estudadas e analisadas 60 empresas que possuem capital aberto na bolsa de valores B3, sendo 30 empresas pertencentes a carteira ISE e outras 30 empresas não pertencentes a essa carteira, visando a comparação dessas empresas frente ao seu desempenho nos indicadores de geração e distribuição de riqueza do valor adicionado. Conclui-se, que o fato das empresas da amostra pertencerem ou não ao Índice de Sustentabilidade Empresarial no período analisado, não é refletido significativamente na DVA dessas empresas, considerando os indicadores utilizados na pesquisa.

Freitas et al. (2019), procuram identificar se existe relação entre a Sustentabilidade empresarial e o Tax Avoidance das empresas sob a ótica da DVA. A partir de uma amostra composta por 266 observações de 93 companhias que integram o IbrX 100 da B3, referentes ao período de 2015 a 2017. Os resultados indicaram que, para a amostra analisada, o coeficiente da variável ISE foi considerado estatisticamente significativo e negativo, logo, empresas que integram o índice de sustentabilidade, tendem a pagar mais tributos em relação ao valor adicionado total a distribuir. Todavia, empresas mais alavancadas, com maior índice de imobilização de seus ativos, e com maior taxa de distribuição da riqueza para seus empregados, tendem a pagar menos tributos proporcionalmente à riqueza disponível à distribuição.

Miecoanski e Palavecini (2017), verificam a rentabilidade desses bancos tidos como sustentáveis, e se a participação destes no Índice de Sustentabilidade Empresarial gera algum retorno financeiro superior àqueles que não fazem parte do índice. É realizado com o sub setor bancário que representa 15% das empresas do índice, com isso, a amostra deste estudo foi composta por 6 bancos participantes do ISE e 24 bancos não participantes. Os resultados obtidos com o Teste não paramétrico de Mann-Whitney, indicaram que os bancos que não participam do ISE têm uma rentabilidade igual ou superior àqueles que participam do índice,

indicando que participar do índice não afeta o desempenho econômico desses bancos.

Castro (2017), procura avaliar o desempenho financeiro de empresas participantes do ISE e das demais que não compõem o índice da BM & FBovespa. A amostra consistiu de 56 companhias brasileiras, sendo 28 empresas não financeiras participantes do ISE e 28 empresas atuantes no mesmo setor econômico, porém, não atuantes do ISE. Os resultados do trabalho, revelaram não haver diferença significativa do desempenho financeiro das empresas. Dessa forma, concluiu-se que não há evidências de que custos adicionais decorrentes de ações de sustentabilidade de empresas participantes do ISE impactam negativamente em seu desempenho financeiro.

Silva (2017), verifica a relação das empresas listadas no ISE com o percentual da riqueza da empresa que é distribuída para a sociedade, levando em conta qual parcela dessa riqueza permanece retida na empresa ou distribuída aos acionistas. Foram utilizados os demonstrativos do período de 2011 a 2015, considerando a possibilidade de haver variações entre demonstrativos de um ano para o outro. A pesquisa analisou as empresas listadas no ISE e as empresas não listadas no ISE, para definir o comportamento das empresas pertencentes ao índice, analisando a Demonstração do Valor. Verificou-se que, apesar de a empresa obter reconhecimento por melhores práticas sustentáveis, estas não são as que distribuem maior volume de riqueza à sociedade, sendo marcadas por características de maior remuneração aos acionistas ou reinvestimento da riqueza na própria empresa.

Haller et al. (2016), busca determinar se as informações de valor agregado relatadas são úteis para revelar a justiça distributiva das distribuições de valor entre as partes interessadas. Analisando a qualidade da divulgação, portanto, a transparência das divulgações corporativas sobre distribuições de valor entre as partes interessadas contribuintes. Os resultados, mostram que as informações de valor agregado divulgadas nos relatórios de sustentabilidade, são mais limitadas do que se esperava e argumenta-se com base em sua relevância, que as informações de valor agregado divulgadas carecem de concisão e clareza conceituais, verificabilidade, comparabilidade e portanto, utilidade. O valor agregado (ou EVG & D, ou algo semelhante) deve ser um indicador exigido em todos os relatórios de RSC.

Kocmanová (2016), discorre na apresentação de um modelo de Sustentabilidade Ambiental, Social e Valor Agregado de Governança Corporativa (SESGVA), que se baseia nos pontos fortes do SVA original, mas supera suas fraquezas. O objetivo da pesquisa empírica, é se concentrar em medir e gerenciar a sustentabilidade da indústria de transformação em termos do modelo ESGVA e, com base em pesquisa e dados de 2009 a 2013, para propor um modelo ESGVA para empresas de manufatura. O modelo ESGVA é destinado a proprietários, investidores e outras partes interessadas para apoiar sua tomada de decisão e avaliação de sustentabilidade.

Kassai et al. (2011), analisam a geração e distribuição de riqueza das empresas que

compõem o ISE referente ao ano de 2011, comparativamente com as empresas que já fazem parte desta carteira teórica, tendo sido excluídas por deixarem de atender a qualquer dos critérios. A amostra foi formada por empresas de capital aberto listadas no ISE, totalizando 47 companhias de vários setores da economia que foram divididas em dois grupos: as companhias atuais e as companhias excluídas, no período de dezembro de 2009 a novembro de 2010. Os resultados relacionados à distribuição da riqueza gerada, certificam-se com a tendência do comprometimento das empresas com responsabilidade social e sustentabilidade, dado que sugerem que as mesmas investem a maior parcela da riqueza criada em prol da comunidade, seja voluntariamente ou por meio de tributos, acreditando que o governo repassará a parcela da arrecadação tributária em forma de benefícios à sociedade, tais como: educação e saúde, além de incentivar práticas ambientais.

Diante das análises dos estudos, observa-se que, a inserção e os investimentos em práticas socialmente sustentáveis proporcionam aspectos positivos, trazendo-lhes uma imagem transparente e preocupada com o meio inserido. Assim, tendo a DVA como um suporte para essa análise, é verificado significativamente as informações no âmbito econômico e social.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Essa pesquisa, é classificada como descritiva, pois segundo Gil (2002), seu objetivo principal é descrever, analisar e identificar as características de uma população ou evento estabelecendo associação entre as variáveis. Nesse sentido, são descritos e analisados os dados informados nas Demonstrações do Valor Adicionado das companhias analisadas listadas no índice de sustentabilidade empresarial e as demais empresas não listadas.

Quanto aos procedimentos, é do tipo documental, assim afirma Gil (2002), que esse tipo de pesquisa se opera com dados sem tratamento analítico e que poderão ainda ser tratados conforme o objetivo da pesquisa. De fato, Silva (2003) salienta, que a pesquisa documental se utiliza de materiais que estão dispersos e não receberam nenhum tratamento analítico podendo ser tratado conforme o objetivo da pesquisa.

A abordagem dessa pesquisa em sua natureza, é apoiada na perspectiva quantitativa, pois se utiliza instrumentos tanto no recolhimento, quanto na análise dos dados, segundo Beuren (2006). De forma que interprete os dados apresentados nas demonstrações, buscando decompor esses demonstrativos para se obter informações mais analíticas.

3.1 A AMOSTRA DA PESQUISA

O estudo utiliza como amostra as 6 companhias abertas listadas na carteira de 2020 do Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE e 6 companhias não - ISE listadas na B3, operantes no setor de energia elétrica, classificado como utilidade pública, totalizando 12 empresas. Sendo utilizado as demonstrações de valor adicionado, no período de 2010 a 2020, visando a comparação dessas empresas frente ao seu desempenho nos indicadores de geração e distribuição de riqueza do valor adicionado. O quadro 1 a seguir, apresenta as empresas listadas no ISE e demais empresas não listadas, do setor de energia:

Quadro 1 – Empresas listadas no ISE e demais empresas não listadas do setor de energia.

Empresas listadas no ISE	Empresas não listadas no ISE
AES Tietê	Alupar
Cemig	CELPE
Neoenergia	Coelce
Copel	CESP
CPFL	Sabesp
Engie	Taesa

Fonte: Bolsa, Brasil e Balcão (B3).

3.2 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados utilizados, foram coletados a partir das demonstrações financeiras divulgadas pelas empresas no site da BM & FBOVESPA (2021). Foi elaborado então, no programa Microsoft Excel, uma planilha contendo os valores do Valor Adicionado, Receita, Ativo, Patrimônio Líquido, Pessoal, Governo, Remuneração de capital de terceiros e Remuneração de capital próprio, sendo esses, dados utilizados no cálculo do conjunto de indicadores fornecidos pela literatura contábil apresentados a seguir, para uma análise comparativa do desempenho dessas empresas integrantes do ISE e não integrantes do ISE.

Souza (2015), explica que os indicadores elaborados a partir da DVA são bons avaliadores ao permitirem que a riqueza da empresa seja analisada desde a sua geração até a sua distribuição aos demais membros da sociedade. Os quocientes selecionados que serão analisados, estão vinculados ao desenvolvimento das hipóteses de pesquisa e à proposta apresentada por Santos (2007), apresentados na Tabela 2.

Tabela 1 - Quocientes de análise do valor adicionado

Classe	Índice	Fórmula
Geração	Produtividade da mão de obra	Valor adicionado líquido / número de empregados
Geração	Produtividade das vendas	Valor adicionado líquido / faturamento
Geração	Quociente entre VA e ativo total	Valor adicionado líquido / ativo total

Classe	Índice	Fórmula
Geração	Quociente entre VA e PL	Valor adicionado distribuído / PL
Distribuição	Partic. dos empregados no VA	$(\text{VAD aos empregados} / \text{VAD}) \times 100$
Distribuição	Partic. do governo no VA	$(\text{Impostos, taxas e contribuições} / \text{VAD}) \times 100$
Distribuição	Partic. de terceiros no VA	$(\text{Remuneração de capital de terceiros} / \text{VAD}) \times 100$
Distribuição	Partic. do capital próprio no VA	$(\text{Remuneração do capital próprio} / \text{VAD}) \times 100$

Legenda: Partic. – Participação; VA – Valor Adicionado; VAD – Valor Adicionado Distribuído; PL-Patrimônio Líquido.

Fonte: Adaptado de Santos (2007)

Como procedimentos metodológicos, foram realizados testes de diferenças de médias com a finalidade de averiguar a existência de divergências significativas entre as empresas listadas no ISE e demais empresas não listadas, do setor de energia. Logo, foi utilizado o programa R para os processamentos estatísticos de correlação, e do teste de soma de postos de Wilcoxon, ao nível de significância de 5%. Para a escolha do teste adequado, a amostra foi submetida a um teste de normalidade conhecido como Shapiro-Wilk.

O teste não-paramétrico de soma de postos de Wilcoxon com correção de continuidade comparou as medidas de posição dos indicadores considerando a hipótese nula de que não havia diferença significativa entre os dois grupos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na análise dos dados do presente artigo, conforme a metodologia empregada, antes de aplicar o teste de correlação, aplicou-se o teste de normalidade de Shapiro-Wilk, conforme pode ser observado na Tabela 2, aplicado para testar se os dados apresentam distribuição normal, que segundo Hair Jr. et al. (2009), representa o grau de distribuição dos dados.

Tabela 2 – Teste de normalidade Shapiro-Wilk

Indicadores	W	P-value
Produtividade de mão de obra	0,91	0
Produtividade de vendas	0,94	0
Quociente entre VA e ativo total	0,6	0
Quociente entre VA e PL	0,22	0
Participação dos empregados no VA	0,51	0
Participação do governo no VA	0,96	0
Participação de terceiros no VA	0,84	0
Participação do capital próprio no VA	0,83	0

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Por meio do teste de normalidade, com a estimativa do p-value inferior a 0,05, foi possível observar que os dados não apresentaram distribuição normal. Com isso, se fez necessário testes específicos para dados que não apresentam normalidade na distribuição dos

dados. O teste de diferença de médias de Wilcoxon, demonstrado na Tabela 3, é utilizado para dados que não apresentam normalidade na distribuição dos dados ou não-paramétricos.

Tabela 3 – Teste não-paramétrico Wilcoxon

Indicadores	W	P-value	Decisão
Produtividade de mão de obra	3046	0,00	Rejeita H0
Produtividade de vendas	2035	0,52	Não rejeita H0
Quociente entre VA e ativo total	3463	0,00	Rejeita H0
Quociente entre VA e PL	3281	0,00	Rejeita H0
Participação dos empregados no VA	1921	0,24	Aceita H0
Participação do governo no VA	2875	0,00	Rejeita H0
Participação de terceiros no VA	1127	0,00	Rejeita H0
Participação do capital próprio no VA	2234	0,80	Não rejeita H0

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Por meio da Tabela 3, foi possível observar se de fato as medianas apresentadas são diferentes entre as empresas listadas e não listadas no ISE, no setor de energia elétrica. Com a significância estatística de 5%, a hipótese nula ou H0 representa que não existem diferenças entre as duas amostras e H1 representa que existem diferenças.

Assim, no que tange aos índices de análise de geração de riqueza, o primeiro indicador analisado comparou a produtividade da mão de obra entre os dois grupos de entidades. Dessa forma, foi possível perceber que há diferença significativa entre os grupos analisados, salientando que a participação média de cada funcionário na riqueza criada é menor nas empresas não listadas no ISE quando estas são comparadas às empresas listadas.

O segundo indicador apresentado na tabela, evidencia a produtividade de vendas das entidades. Observou-se que, em média, as empresas do ISE, transformam a parcela das vendas em riqueza quando comparadas às demais empresas que não são listadas no ISE, de forma equivalente.

O terceiro indicador, revela o volume de ativos aplicados na obtenção da riqueza criada pelas entidades. Nesse índice, foi perceptível divergências entre as duas amostras, com a rejeição da hipótese nula. No entanto, pode-se afirmar que as empresas do ISE, empregam com maior eficiência seus recursos, a fim de aumentar a rentabilidade da empresa, diferentemente das demais empresas não listadas.

O último indicador, relacionado a geração de riqueza: o quarto apresentado, mostra o volume de capital próprio aplicado na obtenção da riqueza criada pela entidade. Os resultados mostram que as empresas do ISE apresentam uma maior relação entre a riqueza criada e a quantidade de capital próprio aplicado na sua obtenção, quando comparadas às demais empresas não-ISE. Isso sugere que as últimas mencionadas criam menos valor com a aplicação dos recursos dos proprietários do que as demais pertencentes ao ISE.

Com relação aos índices de distribuição do valor adicionado, para verificar a diferença

estatística em suas distribuições, comparou-se a amostra de empresas do ISE com a das demais empresas não-ISE. Os trabalhadores, formam o primeiro grupo de distribuição do valor adicionado evidenciado na DVA. Assim, o quinto indicador, evidencia a parcela de distribuição do VAD para pessoal, englobando tanto a remuneração direta quanto os benefícios recebidos pelos funcionários. Desse modo, a hipótese sendo aceita, indica que a parcela distribuída aos funcionários não é significativamente diferente quando se analisam os dois grupos da amostra.

Com relação ao segundo grupo de distribuição do valor adicionado, o governo, que é o sexto indicador da Tabela, denota-se que foi encontrada diferença estatística entre a parcela da riqueza criada destinada para impostos, taxas e contribuições pelas entidades listadas no ISE e das demais empresas não-ISE.

O terceiro grupo de distribuição do valor adicionado, evidencia a parcela de riqueza criada pela entidade destinada à remuneração do capital de terceiros. Nesse sentido, no sétimo indicador sendo rejeitada a hipótese nula, significa que há diferença entre os grupos no que tange à parcela da riqueza criada destinada para remunerar capitais de terceiros.

Por fim, o último indicador evidenciado na Tabela, apresenta a participação do capital próprio no valor adicionado sendo composto tanto pela parte diretamente distribuída ao investidor, quanto pela parcela retida na entidade para continuidade de suas atividades. Assim, conforme os dados, a parcela de riqueza criada destinada à remuneração do capital próprio, é em proporção equivalente entre os dois grupos da análise.

Assim, são apresentados os testes de correlação (tabela 4), e o objetivo dessa análise foi de avaliar se há relação do ISE entre as variáveis estudadas dos indicadores da DVA.

Tabela 4 - Quocientes de análise do valor adicionado

Produt. de mão de obra	Produt. De Vendas	Quoc. entre VA e ativo total	Quoc. entre VA e PL	Partic. dos empreg. no VA	Partic. do governo no VA	Partic. de terceiros no VA	Partic. Capital Próprio no VA
0.3140227	-0.0989051	0.4128402	0.2198814	-0.22662	0.27197	-0.38368	0.12934

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Conforme o quadro 2, os testes de correlação se expressam por coeficientes com amplitude entre (-) 1,00 e (+) 1,00. O coeficiente (-) 1,00 indica correlação negativa perfeita e o coeficiente (+) 1,00 correlação positiva perfeita. O coeficiente igual a zero, por sua vez, indica a inexistência de qualquer relação entre as variáveis (GIL, 2008, p. 163).

Quadro 2 - Legenda da classificação da correlação de Pearson

-1,0 === -0,6 Forte correlação negativa	-0,59 === -0,3 Correlação moderada negativa	-0,29 === -0,1 Frac correlação negativa	0,1 === 0,29 Frac correlação positiva	0,3 === 0,59 Correlação moderada positiva	0,6 === 1,0 Forte correlação positiva
--	--	--	--	--	--

Fonte: Adaptado de Gil (2008)

Dessa forma, a Tabela 4, demonstra as correlações entre os devidos indicadores apresentados, das empresas listadas no ISE e as demais empresas não listadas, no setor de energia, do que há correlação moderada positiva, (+) 0,41284, entre o ISE e indicador de quociente entre o valor adicionado e o ativo total e (+) 0,31402 entre o ISE e a produtividade de mão de obra. A correlação é negativa moderada, (-) 0,38368 entre o ISE e a participação de terceiros no valor adicionado. Entre o ISE e participação dos empregados no valor adicionado (-) 0,22662, a correlação se apresenta fraca negativa, já em relação ao quociente entre o VA e PL (+) 0,21988, e participação do governo no VA (+) 0,27197, as correlações são fracas positivas. Entre o ISE e a produtividade de vendas (-) 0,09890, a correlação é fraca negativa, todavia, já em relação à participação de capital próprio no VA (+) 0,12934, a correlação é fraca positiva.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do estudo acerca do ISE (Índice de Sustentabilidade Empresarial), perante sua contribuição como uma variável de análise do desempenho e rentabilidade, é importante para os estudos na área da sustentabilidade. Logo, tem obtido crescimento no campo acadêmico, o que provoca o estímulo para utilização de políticas mais sustentáveis para a sociedade.

O trabalho, por meio de testes de médias estatísticas e análises, analisou comparativamente a geração e distribuição do valor adicionado entre as empresas que compõem a carteira do ISE e as que não compõem a carteira, do setor de utilidade pública em especificação, energia elétrica. O período da análise foi de 2010 a 2020, com o estudo acerca de 12 empresas que possuem capital aberto na bolsa de valores B3, sendo 6 pertencentes a carteira ISE e outras 6 não pertencentes à mesma.

Os resultados expostos na estatística dos indicadores, mostraram que a média em relação à análise de geração de riqueza das empresas que compõem o ISE foram superiores que as demais. No grupo dos indicadores de distribuição do valor adicionado, demonstrou-se que as empresas do ISE tiveram uma melhor performance mediante as empresas não-ISE. Assim, na participação do capital próprio no valor adicionado a média entre os grupos foi indiferente.

A partir dos testes estatísticos Shapiro-wilk e Wilcoxon, pode-se perceber, ao nível de significância de 5% que as empresas pertencentes ao Índice de Sustentabilidade Empresarial e as não pertencentes apresentam diferenças estatísticas. Desse modo, apresentam pequenas variações significativas em relação ao período da análise, com o p-value inferior a 0,05 na maioria dos indicadores.

Portanto, pode-se inferir que o fato de que as empresas da amostra estarem pertencentes ou não ao Índice de Sustentabilidade Empresarial, é refletido de forma significativa em baixa escala na DVA dessas empresas, considerando-se assim os indicadores da pesquisa.

O estudo, limitou-se a analisar as empresas pertencentes ao ISE na carteira de 2020 do setor de energia elétrica, classificado como de utilidade pública. Outra limitação é em detrimento ao período que foi de 2010 a 2020. Como sugestão para pesquisas futuras: utilizar de outros indicadores da DVA presentes na literatura contábil, assim como, também realizar outros testes estatísticos acerca de analisar a significância dos indicadores. Outra sugestão, seria aumentar sua amostra, desenvolvendo o trabalho com mais setores da B3.

REFERÊNCIAS

BM & FBOVESPA: **A Nova Bolsa**. Disponível em: http://www.b3.com.br/pt_br/ Acesso em: 20 nov. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 09 - Demonstração do Valor Adicionado**. Disponível em: Acesso em: 15 nov. 2020.

BERTHELOT, S.; CORMIER, D.; MAGNAN, M. Environmental disclosure research: review and synthesis. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v.22, n.1, p.1-44, 2003. Disponível em: [view_and_synthesis](#) Acesso em: 15 nov. 2020.

CUNHA, J.V.A. **Demonstração contábil do valor adicionado –DVA: um instrumento de mensuração da distribuição da riqueza das empresas para os funcionários**. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) –Faculdade de Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB**. São Paulo: Atlas, 1998.

DONAIRE, D. (1994) - Considerações sobre a influência da variável ambiental na empresa. **Revista de Administração de Empresas (RAE)**, São Paulo: FGV, v.34, n.2, p.68-77.
DYE, R. Disclosure of nonproprietary information. *Journal of Accounting Research*, v. 23, p. 123-145, 1985. <https://doi.org/10.1590/S0034-75901994000200008>

ELKINGTON, J. The triple bottom line. *Gestão ambiental: leituras e casos*, v. 2, 1994
GAMERSCHLAG, R.; MÖLLER, K.; VERBEETEN, F. Determinants of voluntary CSR disclosure: empirical evidence from Germany. **Review of Managerial Science**, v. 10, p. 10-52, 2010. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1760790>. Acesso em: 15 nov. 2020.

HAIR JR. J. F. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009
Hart, S. L. Milstein, M. B.. Criando valor sustentável. **RAE Executivo**, 3(2), 65-79. maio/julho 2004. Disponível em: https://codecamp.com.br/artigos_cientificos/2004_criando_valor_sustentavel.pdf Acesso em: 15 nov. 2020.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R.; SANTOS, A. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, G. A. S. F. et al. Influência do disclosure voluntário no custo de capital de terceiros. In: **CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE E AUDITORIA**, 11., 2006, Coimbra. *Anais...*, Associação dos Institutos Superiores de Contabilidade e Administração. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos72007/11.pdf>. Acesso em 15 nov. 2020.

NOSSA, V. **Disclosure Ambiental: Uma Análise do Conteúdo dos Relatórios Ambientais de empresa do Setor de Papel e Celulose em Nível Internacional**. 2002. 249 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-21122005-101506/pt-br.php> Acesso em 15 nov. 2020

NUNES, Victor Malta; MIRANDA, Gilberto José. Geração e distribuição do valor adicionado em 2013: análise das companhias listadas no IBRX-100. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 4, n. 1, p. 18-32, jan./abr. 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/24844> Acesso em: 15 nov. 2020.

RICHTER LONDERO, P., Lopes Stanzani, L. M., & Dos Santos, A. (2019). Análise Uma análise da contribuição econômica e social das cooperativas agropecuárias brasileiras pela Demonstração do Valor Adicionado. **Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)**, 13(3), 291–309. <https://doi.org/10.17524/repec.v13i3.2149>

SANTOS, Ariovaldo dos. DVA – uma demonstração que veio para ficar. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo: Editorial, n. 38, p. 3, maio/ago. 2005. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772005000200001>

SANTOS, A. Demonstração do valor adicionado: – Como elaborar e analisar a DVA. 2ª Ed., São Paulo: Atlas, 2007.

Sousa, T. S. de, & Faria, J. A. de. Demonstração Do Valor Adicionado (Dva): Uma Análise Da Geração E Distribuição De Riquezas Das Empresas Listadas No Índice De Sustentabilidade Empresarial (Ise)-B3. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, 8(2), 137–154, 2019. <http://dx.doi.org/10.18028/rgfc.v8i2.7376>

Tinoco, J. E. P., Moraes, P. B., Peleiras, I. R., Claro, J. A. C. S., & João, B. N. (2011). Estudo sobre a carga tributária de empresas brasileiras através da demonstração do valor adicionado (DVA) – período de 2005 A 2007. **Rev. Ciênc. Admin**, 17(1), 84-111. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rca/article/view/3222/pdf> Acesso em: 15 nov. 2020

SCHAFER, J. D.; KONRAHT, J. M.; FERREIRA, L. F. O custo tributário nas empresas brasileiras de energia elétrica: uma análise por meio da Demonstração do Valor Adicionado. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, v. 14, n. 3, p. 84-99, 2016. Disponível em: <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/4122/3135> Acesso em: 15 nov. 2020.

VERRECCHIA, R. E. Information quality and discretionary disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, n. 12, p. 365-380, 1990. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/>

[science/article/pii/016541019090021U](https://doi.org/10.1654/1019090021U) Acesso em: 15 nov. 2020.

ZANLUCA, Júlio César. **Demonstração do Valor Adicionado (DVA)**. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/demonstracaodovalor.htm> . Acesso em: 15 de dezembro de 2020.

CAPÍTULO 6

MATRIZES CURRICULARES DE CONTABILIDADE NAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS NORTE-RIO-GRANDENSES E O CURRÍCULO MUNDIAL

CURRICULUM MATRICES OF ACCOUNTING AT PUBLIC UNIVERSITIES NORTE-RIO-GRANDENSES AND THE WORLD CURRICULUM

Raiane Oliveira de Sousa

Email: anneoliveira866@gmail.com

Taynara Milene da Silva

Mestra em Administração (UNP)

Email: taynara_milene@hotmail.com

Ma. Maria Auxiliadora de Oliveira Morais

Mestre em Contabilidade (UERN)

Email: auxiliadora.o.morais@gmail.com

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar e comparar o índice de conformidade das matrizes curriculares dos cursos de Ciências Contábeis disponibilizados nas universidades públicas norte-rio-grandenses, em comparação ao Currículo Mundial (CM), proposto pelo *Intergovernmental working group on experts on international Standards on accounting and reporting* (ISAR). A pesquisa se caracteriza como exploratória, documental, quanto à abordagem do problema se define como quali-quantitativa. Os dados foram coletados nos portais eletrônicos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis. O estudo se limitou em analisar apenas a nomenclatura de cada disciplina, não se estendendo aos conteúdos estudados. Os resultados mostraram que o nível de adequação entre as Universidades e Currículo Mundial apresentado pela ONU/UNCTAD/ISAR apresentam um baixo nível de adequação uma média de 22,72% de semelhança, e que isso pode influenciar de maneira negativa na formação acadêmica dos graduandos.

Palavras-chave: Similaridade; Currículo Mundial; Matrizes Curriculares.

ABSTRACT

This research aimed to analyze and compare the conformity index of the curricular matrices of the Accounting Sciences courses available in public universities in the state of Rio Grande do Sul, compared to the World Curriculum (CM), proposed by the Intergovernmental working group on experts on international Standards on accounting and reporting (ISAR). The research is characterized as exploratory, documental, as the approach to the problem is defined as qualitative-quantitative. data were collected on the electronic portals of undergraduate courses in Accounting. The study was limited to analyzing only the nomenclature of each discipline, not extending to the contents studied. The results showed that the level of adequacy between the Universities and the World Curriculum presented by the ONU/UNCTAD/ISAR present a low level of adequacy, an average of 22.72% of similarity, and that this can negatively influence the academic formation of the undergraduates.

Keywords: Similarity; World Curriculum; Curriculum Matrixes.

1 INTRODUÇÃO

Diante da necessidade da harmonização contábil, a Organização das Nações Unidas (ONU) através do grupo de trabalho da conferência das Nações Unidas sobre comércio e desenvolvimento (UNCTAD), dedicou-se em produzir o Currículo Mundial (CM), que de acordo com a ONU/UNCTAD/ISAR (1999) teria como finalidade “servir de referência para reduzir o tempo e o custo de negociações de acordos de reconhecimento mútuo”, bem como, “criar referência para a qualificação de contadores profissionais que se seguidas, lhes permitiriam funcionar melhor e servir melhor a economia global”.

De acordo com Czesnat, Veneroso e Carvalho (2009), a ONU/UNCTAD/ISAR evidencia que a constituição de um programa de estudo padrão, possibilita a concretização de uma linguagem dentro das normas internacionais, obtendo uma maior facilidade de entendimento sobre os procedimentos contábeis utilizados nas empresas, e com isso, diminuir custos e tempo nas negociações. Assim, pode-se compreender a importância da adoção do Currículo Mundial (CM) pelas instituições de ensino superior, ao possibilitar que o profissional contábil seja capaz de atuar frente a mudanças econômicas e financeiras em nível mundial.

Estudos anteriores como os de (OLIVEIRA; VENEROSO, CARVALHO, 2009; CAVALCANTE *et al*, 2011; ZONATTO; DANI, DOMINGUES, 2011; MULATINHO, 2007; LAY *et al* 2016; REZENDE; CARVALHO, BUFONI, 2017), mostram que algumas instituições estão de acordo com o currículo mundial, mas que o nível de semelhança ainda apresenta alguma necessidade de melhoria, pois seus planos pedagógicos apresentam disciplinas que não estão presentes no CM.

Portanto, vale salientar, a relevância de uma comparação entre a adaptação por parte das instituições com o modelo de currículo deliberado pela ONU/UNCTAD/ISAR quanto à

convergência da contabilidade. Diante desse contexto, surge a seguinte problemática: Qual o nível de adequação do currículo adotado pelos cursos de Ciências Contábeis das Universidades públicas localizadas no Estado do Rio Grande do Norte ao Currículo Mundial de contabilidade proposto pela ONU/ UNCTAD/ISAR?

Dessa forma, tem-se como objetivo geral do estudo, verificar o nível de conformidade entre o Currículo Mundial proposto pela ONU e o currículo das universidades públicas localizadas no Estado do Rio Grande do Norte. O estudo, se justifica tendo em vista que há uma notória importância da harmonização do currículo do curso de Ciências Contábeis das universidades públicas, com o Currículo Mundial (CM) proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR, visto que possibilita uma padronização entre as instituições, buscando tornar o profissional contábil cada vez mais apto a atuar em qualquer organização ao nível mundial.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo, pretende dar um embasamento teórico à pesquisa, apresentando uma breve conceituação sobre currículo e qual a sua finalidade, como também, de trazer uma discussão sobre a adoção do Currículo Mundial de contabilidade proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR.

2.1 CURRÍCULO MUNDIAL DE CONTABILIDADE

Na opinião de Magalhães e Andrade (2006), o currículo reflete um plano didático desenvolvido pelas instituições de ensino superior (IES) aos quais são responsáveis por sua fundamentação, implementação e avaliação.

Já para Tcheou (2002, p. 77) “é um conjunto de disciplinas, organizadas em sequência lógica de conteúdo, que busca atender às necessidades e às expectativas da sociedade em relação ao indivíduo a ser formado por ela”. Diante do que foi exposto, entende-se como currículo um documento que dispõe de forma harmoniosa conteúdos essenciais na formação de um indivíduo perante as perspectivas sociais.

Por sua vez, Peleias (2006, p. 137) afirma que, “[...] os currículos permitem obter o elemento norteador para o processo de ensino e aprendizagem completando as necessidades básicas para a formação profissional do graduando”.

Visando atender essa necessidade das instituições de ensino superior de transmutar a contabilidade em uma linguagem única entre seus usuários, foi produzido em fevereiro de 1999, na cidade de Genebra por intermédio do grupo de *Intergovernmental working group on experts on international Standards on accounting and reporting* (ISAR), grupo de trabalho das conferências das Nações Unidas sobre comércio e desenvolvimento (UNCTAD), entidade

ligada à Organização das Nações Unidas (ONU), em sua décima sexta sessão, o grupo dedicou-se para desenvolver um currículo global de contabilidade e outras imposições na qualificação para contadores profissionais, com intuito de servir como base para as instituições de ensino na elaboração de seus projetos pedagógicos, alocando disciplinas fundamentais na formação do profissional em contabilidade. (UNCTAD, 1999).

O Currículo Mundial, foi desenvolvido juntamente com especialista da Sociedade Árabe de Contadores Certificados, a Associação de Contadores Certificados, os Contadores Gerais e Certificados do Canadá, a Comissão Europeia, a Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones (FIDEF), o Instituto de Contadores Colegiados de Escócia, o Conselho Polonês de Padrões Contábeis, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) e representantes do mundo acadêmico e empresas internacionais de contabilidade. (UNCTAD, 2003).

O modelo, é disposto em duas categorias: a TD/ B / COM.2/ISAR/ 05, intitulada “Desenvolvimento de um currículo global de contabilidade e outras qualificações requisitos”, que apresenta as diretrizes do currículo global para a qualificação contábil; e a TD / B / COM.2 / ISAR / 6 que apresenta um modelo de currículo para adequar a educação contábil entre as instituições.

De acordo com Erfurth (2009), um dos propósitos do ISAR ter publicado em 1999 a TD/B/COM.2/ISAR/5, foi buscar fortalecer a profissão de contador no mundo e qualificar o mesmo a oferecer seus serviços além dos limites nacionais.

Como apresentado na TD/B/COM.2/ISAR/5, os elementos básicos para a destreza dos contadores são os seguintes: a) conhecimentos gerais e suas aptidões; (b) programa de estudo específico para formação técnica; c) teste de capacidade profissional; d) experiência considerável; e) didática profissional continuada; e (f) sistema de Certificação contábil.

Já a TD/B/COM.2/ISAR/6, apresenta um modelo de estudo que segue as seguintes diretrizes, que os discentes devem apresentar conhecimento para estarem aptos a atuar no mercado internacional: a) conhecimento sobre ambiente corporativo e institucional; b) tecnologia da informação; c) conhecimento sobre contabilidade e áreas afins.

Em 2003, o grupo apresentou em sua vigésima sessão, o modelo de currículo revisado, o novo modelo propõe criar referência para qualificação profissional, é importante ressaltar que as informações contidas no modelo currículo é uma revisão de 7 (sete) currículos nacionais de organizações profissionais reconhecidas pela sua alta qualidade. (UNCTAD 2003). Para o desenvolvimento deste trabalho, foi utilizado este novo modelo revisado por ser o mais atual, o novo currículo TD/B/COM.2/ISAR/21 (*Revised Model Accounting Curriculum*, MC), é disposto em quatro blocos de conhecimento conforme mostra o quadro 01.

Quadro 01-Blocos de conhecimento Currículo Mundial ISAR/UNCTAD/ONU

Bloco I - Conhecimento organizacional e empresarial	Bloco II - Tecnologia da informação	Bloco III - Contabilidade básica, auditoria, tributação e conhecimento relacionado com a contabilidade	Bloco IV - Contabilidade, finanças eletivas (avançada), e conhecimento relacionado
1.1 - Módulo de economia	2.1 - Módulo de tecnologia da informação (TI)	3.1 - Módulo sobre contabilidade básica	4.1 - Módulo sobre contabilidade financeira avançada e relatórios para indústrias especializadas
1.2 - Módulo sobre métodos quantitativos e estatísticos para negócios		3.2 - Módulo sobre contabilidade financeira	4.2 - Módulo sobre contabilidade gerencial avançada
1.3 - Módulo sobre políticas gerais de negócios, estrutura organizacional básica e comportamento organizacional		3.3 - Módulo sobre contabilidade financeira avançada	4.3 - Módulo sobre tributação avançada
1.4 - Módulo sobre funções de gerenciamento e gestão de práticas e operações		3.4 - Módulo sobre contabilidade gerencial conceitos básicos	4.4 - Módulo sobre direito empresarial avançado
1.5 - Módulo de Marketing		3.5 - Módulo sobre tributação	4.5 - Módulo sobre auditoria avançada
1.6 - Módulo sobre		3.6 - Módulo sobre sistema de informação contábil (AIS)	4.6 - Módulo sobre financiamento empresarial
		3.7 - Módulo sobre direito empresarial	

Fonte: Elaborado pelos autores, com base no modelo de currículo contábil revisado pela United Nations Conference on Trade and Development (2003).

A qualificação profissional do contador, não apresenta um critério de padronização entre as instituições, desse modo, o Currículo Mundial traz como proposta uma uniformização entre as disciplinas ofertadas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, possibilitando que os profissionais de contabilidade estejam em conformidade com as normas contábeis. Além disso, contribui com as IES para a construção de suas grades curriculares, ofertando disciplinas essenciais para formação acadêmica do profissional e qualificando-o para atuar no cenário mundial.

No Brasil, o Curso de Contabilidade é regulamentado pela Constituição Federal (1988), e pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB nº 9.394/96) que rege e orienta em linhas gerais o funcionamento da educação no Brasil. Em âmbito nacional, a profissão contábil é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão incumbido por elaborar as Normas Brasileira de Contabilidade (NBC) e responsável pela criação do Comitê de Procedimentos Contábeis (CPC), com o intuito de estabelecer pronunciamentos técnicos sobre práticas contábeis e prestar informações para a elaboração das normas pelas instituições

reguladoras no Brasil.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2019), o Comitê de Procedimentos Contábeis tem como objetivo “centralizar e uniformizar o processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”.

Conforme o que estabelece Conselho Nacional de Educação Câmara de Educação Superior, em sua Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004, as Universidades que dispõem do curso de Ciências Contábeis a título de Bacharel, devem apresentar em seus projetos pedagógicos disciplinas fundamentais que possibilite preparar os discentes a atuar no mercado, com conhecimentos essenciais referentes às normas internacionais de contabilidade, e alcançar o perfil desejável de formação exigida para o formando.

O art. 5º da Resolução CNE/CES 10, traz os conteúdos básicos que o graduando deve dominar na sua formação acadêmica:

- I - Conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
- II - Conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
- III - Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade.

Estudos anteriores, como os de (OLIVEIRA; VENEROSO, CARVALHO, 2009; CAVALCANTE *et al*, 2011; ZONATTO; DANI, DOMINGUES, 2011; MULATINHO, 2007; LAY *et al* 2016; REZENDE; CARVALHO, BUFONI, 2017), mostram que algumas instituições estão de acordo com o currículo mundial, mas que o nível de semelhança ainda apresenta alguma necessidade de melhoria, pois seus planos pedagógicos apresentam disciplinas que não estão presentes no CM.

Dessa maneira, pode-se evidenciar a importância na adequação das universidades ao modelo de Currículo Mundial durante a elaboração de suas matrizes curriculares, assim seria possível diminuir as diferenças existentes entre as normas contábeis e buscar uma padronização entre elas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, será apresentada a metodologia adotada para a construção deste trabalho, detalhando todos os passos sobre a investigação, técnica e procedimentos e os sujeitos participantes da pesquisa.

3.1 TIPOLOGIA DO ESTUDO

Este estudo, utiliza-se da área de ensino em contabilidade como tema de sua investigação, voltada a averiguar o nível de adequação das ementas dos cursos de Ciências Contábeis das universidades públicas do Estado do Rio Grande do Norte, com o Currículo Mundial (CM) proposto pela ISAR/UNCTAD/ONU. Para alcançar o desígnio deste trabalho, foi comparado os conteúdos dispostos nas grades curriculares da amostra selecionada com o os conteúdos propostos pelo no CM. O estudo, teve como base a TD / B / COM.2 / ISAR / 21 de 31 de julho de 2003.

No que concerne à tipologia dessa pesquisa, pode-se classificar como sendo descritiva, documental e bibliográfica com abordagem qualitativa. Segundo Vergara (1998), a pesquisa descritiva consiste em estipular as peculiaridades de uma população ou fenômeno, não tem a finalidade de explicação dos fatos, mas se utiliza de base para sua elucidação. Em relação à pesquisa, se caracterizou como documental, pois o principal procedimento a ser utilizado para a coleta dos dados foi efetuar o recolhimento de informações através dos *sites* eletrônicos de cada instituição que compreende a amostra e documentos oficiais elaborados pela ONU/UNCTAD/ISAR.

No que se refere aos procedimentos utilizados para atingir o pressuposto deste artigo, foi necessário a realização de pesquisas bibliográficas em artigos acadêmicos, dissertações e teses já publicadas sobre essa temática.

Quanto à abordagem do problema, se define como predominantemente qualitativa pela necessidade de analisar o nível de adequação entre as matrizes curriculares da amostra selecionada com as disciplinas proposta pelo CM, que conforme Richardson (1999), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.”

Para calcular o nível de aderência de cada instituição da amostra com o modelo de currículo recomendado pela ONU, foi indispensável distribuir uma pontuação para todas as disciplinas ofertadas nas grades curriculares, e por fim, foi utilizado um cálculo matemático para medir a percentagem de semelhança apresentada por cada unidade da amostra como o

CM.

3.2 UNIDADE DE ANÁLISE

A seleção da amostra, deu-se mediante aplicação do seguinte critério: foram selecionadas para esse estudo apenas as universidades do Estado do Rio Grande do Norte que dispõe do curso de graduação em Ciências Contábeis, as quais são Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, (UFRN), conforme demonstrados na tabela 1.

Tabela 1 - Mostra com o total de disciplinas ofertadas

UNIDADE DA AMOSTRA	TOTAL DE DISCIPLINAS OBRIGATÓRIAS	TOTAL DE DISCIPLINAS OPTATIVAS	TOTAL DE DISCIPLINAS
UERN	46	140	186
UFERSA	41	55	96
UFRN	40	22	62

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

As universidades foram escolhidas como proposta dessa pesquisa por não apresentarem nenhum estudo anterior voltado às mesmas, e por propiciar aos discentes do curso de graduação em contabilidade de compreender a importância da adoção desse currículo e como ele pode influenciar em sua formação profissional.

3.3 PROCEDIMENTOS

A construção da análise dos dados foi realizada com base no método *disclosure*, utilizado por Malaquias e Lemes (2013), Gubiani *et al* (2010) e adaptado a um estudo semelhante por Campos e Lemes (2012).

Para realização do cálculo do índice de *disclosure*, foram confrontadas as disciplinas dispostas no CM, com as disciplinas que compõem as ementas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis da amostra selecionada. A análise dos dados, foi feita de maneira que cada disciplina que concordasse ou apresentasse maior grau de semelhança com as propostas pelo Currículo Mundial ela receberia a pontuação 1, caso não apresentasse nenhuma semelhança recebeu a pontuação 0, por fim, se chegaria a uma pontuação total referente aos blocos de conhecimento.

As disciplinas, foram consideradas de duas maneiras: a primeira análise, foi que independente de ser classificadas como optativas ou obrigatórias foram analisadas com todos

os blocos de conhecimentos, já a segunda análise, foi considerada apenas as disciplinas obrigatórias de cada instituição.

Como método de avaliação, foi utilizado o mesmo critério do estudo realizado por Campos e Lemes (2012, p.10), “consideram-se como atendidos os conteúdos que apresentam semelhança entre contextos (apesar da nomenclatura diferente, o contexto pode ser o mesmo).” Para análise dos dados, limitou-se a considerar apenas as disciplinas que apresentaram o mesmo nome entre os currículos, não se estendendo aos conteúdos estudados.

Podemos citar um exemplo de como foi utilizado esse critério, o bloco 3.5 - módulo sobre tributação, onde foram consideradas como atendidas as disciplinas de contabilidade tributária, contabilidade e planejamento tributário e contabilidade e legislação tributária, por considerar que os conteúdos estudados sobre o mesmo abrangem a proposta pelo currículo.

Por fim, foi realizado o cálculo do nível de similaridade de cada instituição que deu através da equação 1.

$$\frac{N^{\circ} \text{ de disciplinas atendidas}}{\text{Total disciplina ofertada}} \times 100 (1)$$

Após pontuar todas as disciplinas, com valores 1 e 0, foi alcançado o somatório total de cada instituição sobre os blocos de conhecimento do CM, obtendo assim a pontuação para cada universidade onde o resultado do somatório foi dividido pelo total de disciplinas ofertadas em cada grade curricular das instituições, e multiplicado por 100 para obter o percentual de disciplinas atendidas. Através da mesma, foi possível se chegar à percentagem de semelhança de cada instituição perante o CM.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para alcançar o objetivo da pesquisa, foi comparado o conteúdo abordado em cada grade curricular das IES, com os conteúdos dispostos no CM. Após analisadas as disciplinas e serem distribuídas a pontuação para cada uma delas, foi possível obter a pontuação de cada disciplina conforme mostrados nas tabelas a seguir.

Tabela 2 – Pontuação das disciplinas obrigatórias da UFRN

DISCIPLINAS UFRN OBRIGATÓRIAS	BLOCO DE CONHECIMENTO DO (CM)	PONTUAÇÃO
INTRODUÇÃO A ADMINISTRAÇÃO	1.4	1
CONTABILIDADE BÁSICA I	3.1	1
INTRODUÇÃO A ECONOMIA	1.1	1
CONTABILIDADE BÁSICA II	3.1	1

DISCIPLINAS UFRN OBRIGATÓRIAS	BLOCO DE CONHECIMENTO DO (CM)	PONTUAÇÃO
ELEMENTOS DE DIREITO EMPRESARIAL	3.7	1
MATEMÁTICA FINANCEIRA	4.6	1
CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	3.5	1
MÉTODOS QUANTITATIVOS APLICADOS À CONTABILIDADE I	1.2	1
CONTABILIDADE AVANÇADA	4.2	1
MÉTODOS QUANTITATIVOS APLICADOS À CONTABILIDADE II	1.2	1
CONTABILIDADE DE CUSTOS	3.4	1
INTRODUÇÃO A AUDITORIA	3.8	1
MERCADO FINANCEIRO E DE CAPITAL	3.9	1
PONTUAÇÃO TOTAL		13

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

A tabela 2, mostra as disciplinas obrigatórias da UFRN e a tabela 3, apresenta as disciplinas optativas e suas respectivas pontuações.

Tabela 3 – Pontuação das Disciplinas Optativas da UFRN

DISCIPLINAS OPTATIVAS	BLOCO DE CONHECIMENTO DO (CM)	PONTUAÇÃO
ÉTICA GERAL E PROFISSIONAL	3.1	1
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	3.5	1
PONTUAÇÃO TOTAL		2

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Portanto, observa-se que a UFRN apresentou no total uma pontuação de 15 (13 referente às disciplinas obrigatórias e 2 referentes às disciplinas optativas). A grade curricular do curso de Ciências Contábeis da UFRN, dispõe de 40 disciplinas de caráter obrigatório e 22 disciplinas de caráter optativo, foi possível observar que de todas as 40 disciplinas dispostas na grade curricular da UFRN apenas 13 apresentam estar de acordo com as disciplinas propostas no Currículo Mundial de contabilidade, e que das 22 disciplinas ofertadas como optativas apenas 2 estão presente no currículo mundial; ainda foi perceptível que o bloco que apresentou maior nível de similaridade com a ementa do curso foi o bloco 3 (Contabilidade básica, auditoria, tributação e conhecimento relacionado com à contabilidade), já o bloco 2 sobre tecnologia da informação não foi apresentado nenhuma disciplina na grade curricular do curso. Pode-se considerar, que do somatório de todas as disciplinas obrigatórias e optativas um total de 66 disciplinas, apenas 15 disciplinas estão de acordo com o currículo mundial, ou seja, apresenta o nível de 22,73% de similaridade com o CM.

Em seguida, foi analisada a grade curricular da Universidade Federal Rural do Semi-

Árido (UFERSA), conforme as tabelas 4 e 5. Em relação às disciplinas ofertadas, é possível observar que a grade curricular dela é composta de 41 disciplinas obrigatórias e 55 disciplinas optativas.

Tabela 4 – Pontuação das disciplinas obrigatória da UFERSA

DISCIPLINAS OBRIGATÓRIAS	BLOCO DE CONHECIMENTO DO (CM)	PONTUAÇÃO
FUNDAMENTOS DE ADMINISTRAÇÃO	1.4	1
FUNDAMENTOS DE ECONOMIA	1.1	1
FUNDAMENTOS DA MATEMÁTICA	1.2	1
TÓPICOS DE INFORMÁTICA	2.1	1
DIREITO EMPRESARIAL	3.7	1
MATEMÁTICA FINANCEIRA	4.6	1
ÉTICA E LEGISLAÇÃO PROFISSIONAL	3.1	1
LIDERANÇA E COMPORTAMENTO HUMANO	1.3	1
ESTATÍSTICA	1.2	1
CONTABILIDADE DE CUSTOS	3.4	1
PRÁTICA CONTÁBIL I	4.7	1
CONTABILIDADE AVANÇADA	4.2	1
CONTABILIDADE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	3.5	1
PRÁTICA CONTÁBIL II	4.7	1
AUDITORIA I	3.8	1
PRÁTICA CONTÁBIL III	4.7	1
AUDITORIA II	4.5	1
PONTUAÇÃO TOTAL		17

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

A tabela 4, mostra as disciplinas obrigatórias da UFERSA, e a tabela 5, apresenta as disciplinas optativas e suas respectivas pontuações.

Tabela 5 – Pontuação das disciplinas optativas da UFERSA

DISCIPLINAS OPTATIVAS	BLOCO DE CONHECIMENTO DO (CM)	PONTUAÇÃO
PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	1.3	1
ECONOMIA BRASILEIRA	1.1	1
GOVERNANÇA CORPORATIVA	1.3	1
SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	2.1	1
FUNDAMENTOS DE MARKETING	1.5	1
TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	2.1	1
AUDITORIA AMBIENTAL E ECOLÓGICA	4.5	1
PONTUAÇÃO TOTAL		7

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Portanto, observa-se que a UFERSA apresentou no total uma pontuação de 24 (17 referente às disciplinas obrigatórias e 7 referentes às disciplinas optativas).

Com base nos dados, é possível inferir que o nível de similaridade do total das 96 disciplinas ofertadas pela instituição chega a 25% de aderência com o modelo de currículo proposto pela ONU, tendo em vista que a ementa curricular do curso apresenta 17 disciplinas obrigatórias e 7 disciplinas optativas que estão de acordo com o currículo mundial, e que o bloco que apresentou maior nível de adequação foi o bloco 1 sobre (Conhecimento organizacional e empresarial), a grade curricular do curso apresenta disciplinas que abrangem todos os blocos do CM.

Por fim, foi analisada a ementa do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte onde se obteve os seguintes resultados como mostra a tabela 6 e 7.

Tabela 6 – Pontuação das disciplinas obrigatórias da UERN

DISCIPLINAS OBRIGATÓRIAS	BLOCO DE CONHECIMENTO DO (CM)	PONTUAÇÃO
CONTABILIDADE BÁSICA I	3.1	1
INTRODUÇÃO A ADMINISTRAÇÃO	1.4	1
MATEMÁTICA BÁSICA	1.2	1
CONTABILIDADE BÁSICA II	3.1	1
LEGISLAÇÃO E ÉTICA EM CONTABILIDADE	3.1	1
ESTATÍSTICA I	1.2	1
MATEMÁTICA COMERCIAL E FINANCEIRA	4.6	1
CONTABILIDADE E LEGISLAÇÃO	3.5	1
TRIBUTÁRIA		
DIREITO DO TRABALHO I	3.7	1
INTRODUÇÃO A ECONOMIA	1.1	1
CONTABILIDADE DE CUSTOS I	3.4	1
CONTABILIDADE E FINANÇAS	3.9	1
CONTABILIDADE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	3.5	1
DIREITO EMPRESARIAL I	4.4	1
CONTABILIDADE DE CUSTOS II	3.4	1
AUDITORIA I	3.8	1
CONTABILIDADE AVANÇADA	4.2	1
AUDITORIA II	4.5	1
CONTABILIDADE GERENCIAL	3.4	1
ESTÁGIO SUPERVISIONADO I	4.7	1
ESTÁGIO SUPERVISIONADO II	4.7	1
PONTUAÇÃO TOTAL		21

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

A tabela 6, mostra as disciplinas obrigatórias da UERN e a tabela 7 apresenta as

disciplinas optativas e suas respectivas pontuações.

Tabela 7 – Pontuação das disciplinas optativas da UERN

DISCIPLINAS OPTATIVAS	BLOCO DE CONHECIMENTO DO (CM)	PONTUAÇÃO
ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS I	1.4	1
ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS II	1.4	1
ANÁLISE DE SISTEMAS CONTÁBEIS	3.6	1
CONTABILIDADE E GOVERNANÇA CORPORATIVA	1.3	1
CONTABILIDADE INDUSTRIAL	4.1	1
CONTABILIDADE INTERNACIONAL	1.6	1
DIREITO DO TRABALHO II	3.7	1
DIREITO EMPRESARIAL II	3.7	1
ECONOMIA DE EMPRESAS	1.1	1
ÉTICA	3.1	1
ÉTICA I	3.1	1
ÉTICA II	3.1	1
MARKETING CONTÁBIL	1.5	1
MERCADO DE CAPITAIS FUTUROS	3.9	1
RELAÇÕES PÚBLICAS E HUMANAS	1.5	1
TEORIA CONTÁBIL II	3.1	1
TEORIA MACROECONÔMICA I	4.6	1
TEORIA MICROECONÔMICA I	1.1	1
PONTUAÇÃO TOTAL		18

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Portanto, observa que a UERN apresentou no total uma pontuação de 39 (21 referente às disciplinas obrigatórias e 18 referentes às disciplinas optativas).

A UERN, apresenta em sua matriz curricular 46 disciplinas em caráter obrigatório e 140 disciplinas em caráter optativas, logo após a análise realizada, foi permissível alcançar os seguintes resultados: a universidade foi a que apresentou um maior nível de aderência com o currículo mundial, das 46 disciplinas obrigatórias 21 delas estão de acordo com as disciplinas proposta pelo CM, e das 140 disciplinas optativas apenas 18 estão de acordo com o modelo proposto pela ONU.

Apesar de ter sido a instituição que apresentou maior número de disciplinas com semelhança ao currículo mundial, o seu nível de similaridade foi mais baixo com apenas 20,96%. Esse resultado se deu pelo fato de que a instituição apresenta um grande número de disciplinas optativas, depois de realizado o cálculo houve influência no seu resultado, mostrando que apesar da diversidade dos conteúdos, esses estão em desacordo com os conteúdos presentes no currículo mundial.

O bloco de maior aderência pela universidade foi o bloco 3: (Contabilidade básica,

auditoria, tributação e conhecimento relacionado com a contabilidade), assim como a Universidade Federal do Rio Grande do Norte não apresentou em sua grade curricular nenhuma disciplina relacionada ao bloco 2 (tecnologia da informação).

A tabela 8, mostram respectivamente as universidades e sua pontuação e nível de similaridade com o modelo de currículo proposto pelo ONU/UNCTAD/ISAR:

Tabela 8 - Níveis de similaridade das universidades com o CM

UNIVERSIDADE	PONTUAÇÃO (OBRIGATÓRIAS E OPTATIVAS)	NÍVEL DE SIMILARIDADE %
1º UFERSA	24	25%
2º UFRN	15	22,73%
3º UERN	39	20,96%

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Pode-se observar, que a universidade que apresentou um maior nível de adequação foi a Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), pois a mesma apresentou um nível de aderência de 25% ao currículo de contabilidade proposto pela ONU, em segundo lugar está a Universidade Federal do Rio Grande do Norte com um nível de similaridade de 22,73% e por último a Universidade Estadual do Rio Grande do Norte, apesar de sua pontuação ter sido a maior, o que se pode notar através de sua ementa curricular é que apresenta um grande número de disciplinas optativas em relação às demais instituições, mas que sua grade curricular apresenta um baixo nível de similaridade visto a quantidade de disciplinas ofertadas apenas 20,96% estão de acordo como o CM.

Assim como o estudo de Czesnat, Cunha e Domingues (2009), o bloco sobre tecnologia da informação foi o menos contemplado, apenas a UFERSA dispõe de uma disciplina voltada ao sistema contábil ao qual foi considerada como atendida. Segundo os autores, essa ausência pode ocasionar com que os graduandos que não se adequarem às constantes mudanças e que não apresentarem capacidade profissional para lidar com os sistemas contábeis estarão excluídos do mercado de trabalho.

A segunda maneira de análise, onde foi levado em consideração apenas as disciplinas obrigatórias, foi perceptível uma alteração nos índices calculados como mostra a tabela 9.

Tabela 9 - Níveis de similaridade das universidades com o CM

UNIVERSIDADE	PONTUAÇÃO (OBRIGATÓRIAS)	NÍVEL DE SIMILARIDADE %
1º UERN	21	45,65%
2º UFERSA	17	41,46%
3º UFRN	13	32,5%

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Pode-se perceber, que ao considerar apenas as disciplinas obrigatórias pertencentes às grades curriculares das universidades, ele influenciou no resultado obtido anteriormente, onde

a UERN revelou-se a instituição com o maior nível de similaridade ao currículo mundial, com índice de 45,65% e que como foi mencionada na primeira análise as disciplinas optativas que influenciaram no resultado, pois devido à quantidade de disciplinas ofertadas como optativas não estão em conformidade com o CM. Já a UFRN, passou a ser a instituição com menor índice de 32,5%, onde a mesma na primeira análise apresentou um índice de 22,73%. Diante disso, percebe-se que as universidades devem reavaliar em seus planos pedagógicos as disciplinas optativas, pois a partir delas compreende-se que as mesmas estão distantes das disciplinas sugeridas no Currículo Mundial de contabilidade proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR, deixando uma disparidade entre as instituições que oferecem disciplinas dispostas no CM.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa, teve como objetivo analisar o Currículo Mundial de contabilidade recomendado pelo ISAR/UNCTAD/ONU e comparar os conteúdos nele apresentado com as matrizes curriculares das universidades públicas do Estado do Rio Grande do Norte, para que fosse possível medir o nível de aderência de cada uma das instituições. Foram analisadas as 3 (três) universidades públicas, que ofertam o curso de Ciências Contábeis, sendo elas: Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), Universidade Federal do Estado do Rio Grande do Norte (UFRN) e Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN). A coleta das informações se deu através dos seus sites eletrônicos.

A partir disso, foi calculado o nível de similaridade de cada instituição, onde foi permissível obter uma percentagem para medir a semelhança entre as matrizes curriculares de cada universidade com o CM. Para a realização do cálculo, foi atribuída pontuação 1, para as disciplinas que estavam presentes no currículo mundial, e desconsideradas as disciplinas que não estavam em conformidade, obtendo uma pontuação de disciplinas optativas e obrigatórias.

Verificou-se, que na primeira análise a universidade que apresentou melhor adequação foi a UFERSA, pois a mesma alcançou um nível de 25% de conformidade com currículo de contabilidade proposto pela ONU, seguido da UFRN, que obteve um nível de similaridade de 22,73% e por último a UERN que embora tenha obtido uma pontuação maior, percebe-se que o total de disciplinas ofertadas como optativas influenciou no seu resultado, o que mostrou um nível de adequação de 20,96%, e que apesar da diversidade de disciplinas não apresentam estar em conformidade com o modelo do currículo sugerido pela ONU.

Já na segunda análise, onde não foram consideradas as disciplinas em caráter optativo, houve uma variação entre os índices calculados onde a UERN aumentou em 25,22% o nível de adequação ao CM, a UFERSA apresentou uma variação de 16,46 e a UFRN um nível de 9,77%; dessa maneira, foi possível perceber que as optativas influenciaram no resultado e que após desconsiderar as mesmas obteve-se um resultado positivo.

Diante dos resultados obtidos, percebe-se que na primeira análise as universidades apresentaram pequenas variações entre si, uma diferença entre 2,27% e 1,77% de nível de similaridade, onde foi notável que a única universidade que apresentou disciplinas em todos os blocos sugeridos pela ONU foi a UFERSA, e que também apresentou um melhor nível de aderência ao Currículo Mundial.

A análise dos dados, acusou que o bloco de conhecimento do CM que apresentou maior número de disciplinas atendidas pelas universidades foi o bloco 3 com um total de 33 disciplinas entre as 3 universidades participantes do estudo, o que mostra que a maior parte das disciplinas ofertadas pelas universidades estão voltadas a contabilidade básica, auditoria, tributação e conhecimentos voltados à contabilidade.

Observou-se, que das instituições a UERN foi à única que apresentou uma disciplina em caráter optativo sobre contabilidade internacional, o que demonstra que as demais universidades não estão cumprindo com o estabelecido pela resolução CNE/CES 10, ao estabelecer que as instituições de ensino superior devem conter em seus planos pedagógicos conteúdos voltados à contabilidade internacional.

Faz-se necessário destacar algumas limitações notadas durante a elaboração desse estudo. Por se tratar de uma pesquisa, que teve como objetivo analisar os conteúdos dispostos nas grades curriculares de cada instituição da amostra com o currículo mundial, o estudo se limitou a observar apenas a nomenclatura de cada disciplina, por não ser possível conhecer a fundo o conteúdo abordado em cada disciplina.

Conclui-se através desse estudo, que os currículos dos cursos de Contabilidade das universidades pesquisadas apresentam um baixo nível de adesão ao Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR, o que passa a ser preocupante para o futuro do profissional contábil.

Recomenda-se, que as universidades devem passar por mudanças em suas matrizes curriculares, pois a ausência de conteúdos adequados ao Currículo Mundial poderá culminar que seus graduados não estejam aptos a atuar no mercado de trabalho com a mesma capacidade de profissionais que concluíram em universidades com uma adesão satisfatória ao CM, e que novos estudos voltados a essa temática ampliem a amostra entre universidades públicas e privadas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Educação. **Resolução N.10**, de 16 de dezembro de 2004. Institui as diretrizes curriculares nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado e dá outras providências. Brasília, DF, maio. 2004. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces1004.pdf> Acesso em: 18 ago. 2019.

CAMPOS, L. C.; LEMES, S. Análise comparativa entre o currículo mundial proposto pela

ONU/UNCTAD/ISAR e as universidades federais do estado de Minas Gerais. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 13, n. 1, p. 155–194, 31 mar. 2012. <https://doi.org/10.13058/raep.2012.v13n1.101>

CAVALCANTE, Danival Sousa *et al.* Adequação dos currículos dos cursos de contabilidade das universidades federais brasileiras ao currículo mundial de contabilidade e o desempenho no Enade. **Pensar contábil**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 50, p. 42-52, jan./abr. 2011. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/905> Acesso em: 31 jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **FACPC realizará XVI Seminário Internacional CPC Normas Contábeis Internacionais em 21 de outubro de 2019 Site institucional.** Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/facpc-realizara-xvi-seminario-internacional-cpc-normas-contabeis-internacionais-em-21-de-outubro-de-2019/> Acesso em: 24 jan. 2020

CZESNAT, Aline Fernandes de Oliveira; CUNHA, Jacqueline Veneroso; DOMINGUES, Maria José Carvalho. Análise comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das universidades do estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul - V. 25, n. 75, p. 22-30, set./dez.2009. Disponível em: https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/186. Acesso em: 04 ago. 2019.

ERFURTH, A. E. Estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis na universidade de Buenos Aires versus a estrutura curricular proposta pelo ISAR/UNCTAD. In: **Seminário de Ciências Contábeis - FURB**, 2008, Blumenau. **Anais...** Blumenau: PPGCC/FURB, 2008, Vol.4, p.1-15.

ERFURTH, A. E.; DOMINGUES, M. J. C. DE S. Currículo mundial e o ensino de contabilidade: Estudo dos cursos de graduação em ciências contábeis em instituições de ensino superior brasileiras e argentinas. **Contexto - Contabilidade em Texto**, v. 13, n. 23, p. 47–60, 30 abr. 2013. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/30444/pdf> Acesso em: 27 jul. 2019.

ERFURTH, Alfredo Ernesto *et al.* **O ISAR/UNCTAD, as diretrizes curriculares brasileiras e as disciplinas de contabilidade de custos: reflexões na área de contabilidade.** Anais do XVI congresso brasileiro de custos. **Anais...** 2009. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1114> Acesso em: 03 ago. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUBIANI, A.C.; SANTOS, V. dos; KLANN, R.C.; FILHO, J.R.T. Disclosures dos derivativos nas notas explicativas das empresas dos segmentos de papel e celulose e de carnes e derivados. In: SEMEAD – SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 13., 2010, Anais...São Paulo, 2010. Disponível em: <http://sistema.semead.com.br/13semead/resultado/trabalhosPDF/470.pdf> Acesso em: 03 ago. 2019

KOULOLOUKOUI, D. et al. Currículo mundial e ensino de contabilidade: estudo comparativo da matriz curricular de ciências contábeis em instituições de ensino superior brasileiras e francesas. **Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 15, n. 1, p. 62–83, 2 out. 2017. <https://doi.org/10.19094/contextus.v15i1.876>

LAY, L. A. et al. Nível de Similaridade dos Currículos dos Cursos de Ciências Contábeis de Instituições Catarinenses em Relação ao Currículo Mundial Proposto pelo ISAR/UNCTAD/ONU. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 2, p. 68–81, 30 ago. 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/27940/16070> Acesso em: 27 jul. 2019.

MAGALHÃES, Francyslene Abreu Costa; ANDRADE, Jesusmar Ximenes. A educação contábil no Estado do Piauí diante da proposta de convergência internacional do currículo de Contabilidade concebida pela ONU/UNCTAD/ISAR. In: **congresso USP de controladoria e contabilidade**, 2006, São Paulo. Anais. São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos62006/550.pdf> Acesso em: 22 ago. 2019.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 261-265.

ALVES, M. B. M.; ARRUDA, S. M. de. **Como elaborar um artigo científico**. [200_]. Disponível em: <https://posticsenasp.paginas.ufsc.br/files/2014/04/ArtigoCientificoNBR6022-2003.pdf> Acesso em: 10 out 2017.

CAPÍTULO 7

PERCEPÇÃO DOS CONTADORES DO MÉDIO OESTE POTIGUAR SOBRE ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS DOS MUNICÍPIOS AOS CREDORES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

PERCEPTION OF ACCOUNTANTS IN THE POTIGUAR MIDWEST ON CHRONOLOGICAL ORDER OF PAYMENTS BY MUNICIPALITIES TO PUBLIC ADMINISTRATION CREDITORS

Thalyta Paula Gomes Pereira

Email: thalytta_britto13@hotmail.com

Ma.Taynara Milene da Silva

Mestra em Administração (UNP)

Email: taynara_milene@hotmail.com

Ma. Maria Auxiliadora de Oliveira Moraes

Mestre em Contabilidade (UERN)

Email: auxiliadora.o.morais@gmail.com

RESUMO

A ordem cronológica de pagamentos é objeto de discussão desde a promulgação da Lei 8.666/93. No entanto, tornou-se necessária a sua regulamentação nos municípios jurisdicionados pelo Tribunal de Contas do RN, mediante a resolução 032/2016. De modo geral, esta normativa visa promover o equilíbrio no fluxo processual, bem como a garantia de um tratamento isonômico e impessoal para com os credores da Administração Pública. A partir disso, o estudo objetivou analisar a percepção dos contadores quanto à observância da ordem cronológica de pagamentos em municípios do Médio Oeste Potiguar. A pesquisa, se caracteriza como bibliográfica, estudo de campo e descritiva. A coleta de dados ocorreu por meio de questionário. Os resultados analisados revelam que os contadores em sua totalidade, deparam-se com limitações ao cumprir a ordem de pagamentos, em função do desequilíbrio financeiro entre receitas e despesas, especificamente ao que se refere à ausência de planejamento nos municípios.

Palavras-chave: Administração pública; Ordem cronológica de pagamentos; Percepção dos contadores.

ABSTRACT

The chronological order of payments has been the subject of discussion since the enactment of Law 8,666/93. However, it became necessary to regulate it in the municipalities under the jurisdiction of the RN Court of Auditors, through resolution 032/2016. In general, this regulation aims to promote balance in the procedural flow, as well as the guarantee of an isonomic and impersonal treatment towards the creditors of the Public Administration. From this, the study aimed to analyze the perception of accountants regarding the observance of the

chronological order of payments in municipalities in the Middle West Potiguar. The research is characterized as bibliographical, field study and descriptive. Data collection took place through a questionnaire. The analyzed results reveal that the accountants in their entirety are faced with limitations when fulfilling the payment order, due to the financial imbalance between income and expenses, specifically with regard to the lack of planning in the municipalities.

Keywords: Public administration; Chronological order of payments; Accountants' perception.

1 INTRODUÇÃO

Dentre as determinações exigidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN), há uma regulamentação para os municípios quanto à observância da ordem cronológica de pagamentos, normatizada através da resolução 032/2016, cujo teor está relacionado ao artigo 5º, da Lei 8.666, de junho de 1993, que estabelece as normas para licitações e contratos da administração pública, na qual se institui procedimentos para o pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, devendo cada unidade da administração obedecer a cronologia das datas de suas exigibilidades de cada fonte oriunda de recursos, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada. (BRASIL, 1993).

A observância da ordem cronológica de pagamentos, é objeto de discussão desde a promulgação da referida lei, todavia, percebe-se que, apesar de ser uma discussão antiga, os municípios buscam adaptar-se a essa realidade, haja vista, que as normatizações e complementações feitas pelos Tribunais de Contas ocorreram somente em 2016. Para tanto, o papel do contador é de fundamental importância na implantação desta regra, tendo em vista o trabalho realizado por esses profissionais no controle e no monitoramento dos gastos públicos.

Além disso, é importante considerar que antes da regulamentação da ordem cronológica de pagamentos, as despesas públicas eram pagas de forma individualizada, de acordo com a realidade e com o planejamento financeiro de cada município, seguindo critérios instaurados pela própria gestão. Com a normatização da ordem cronológica, os municípios têm que se adequar e observar esta nova realidade, e os contadores, especificamente, a partir de sua responsabilidade nos aspectos de natureza financeira e orçamentária, são fundamentais em sua aplicação, isso se justifica por estes profissionais estarem diretamente ligados à estruturação desta ordem. Logo, torna-se relevante investigar a seguinte questão: Qual a percepção dos contadores dos municípios do Médio Oeste Potiguar quanto à observância da ordem cronológica de pagamentos?

Desse modo, esta pesquisa objetivou analisar a percepção dos contadores em relação à observância da ordem cronológica de pagamentos, especificamente no que se refere às exigências desta norma, à sua eficácia, bem como, às dificuldades de sua aplicação, considerando como

universo de pesquisa o Médio Oeste, uma microrregião do Oeste Potiguar, constituído por seis municípios: Campo Grande, Janduís, Messias Targino, Paraú, Triunfo Potiguar e Upanema.

A pesquisa se justifica, porque se trata de um tema recente, e de notória escassez de trabalhos científicos que abordem sobre a temática. Diante disso, com o objetivo de contribuir com a literatura com a construção de novos conhecimentos e com evidências empíricas acerca da aplicação das normativas pelos entes públicos como forma de esclarecimentos a administração pública, a comunidade acadêmica e a sociedade em geral.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DAS DESPESAS

Segundo Andrade (2013), a contabilidade pública é considerada uma ramificação da ciência contábil, que diferentemente da contabilidade privada, é permitido executar somente o que está fixado em lei, enquanto na área privada é concedido efetuar todos os atos que a lei não proíbe. Além disso, a contabilidade pública constitui-se de inúmeros mecanismos capazes de assegurar sua efetivação de forma organizada e eficiente. Neste sentido, os profissionais contábeis juntamente com a governança devem tomar como base o orçamento público e as leis que o constituem.

Orçamento público ou orçamento-programa, é a concretização do planejamento do Estado, quer na manutenção de sua atividade (ações de rotina), quer na execução dos seus projetos (ações com início, meio e fim). Constitui a ferramenta do Poder Público para expressar seus programas de atuação, definindo a origem e o montante dos recursos (receitas) a serem obtidas, bem como, a natureza e o montante dos dispêndios (despesas) a serem efetuadas. (ANDRADE, 2013).

Dessa forma, as contribuições de Andrade (2013), apontam a necessidade de se observar os instrumentos constitucionais fixados no processo de planejamento orçamentário, onde são definidas as metas a serem alcançadas pela gestão, tendo em vista que a execução orçamentária e a financeira devem estar em consonância uma com a outra, visto que ao executar uma despesa, é necessária a existência de recursos para filtrá-la.

Esta observação, aponta para uma fragilidade existente nas gestões municipais e proporciona reflexões sobre as consequências dessa realidade, sendo relevante atentar para a programação financeira das entidades, em que segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2019), trata-se da consonância entre os pagamentos efetuados e o fluxo de recebimento, no qual visa o ajuste entre despesas e receitas, a fim de que não haja frustrações nas estimativas realizadas pelo o orçamento anual, com o intuito de atingir os resultados previstos pela Lei das Diretrizes Orçamentária, visto que esse descontrole implicaria em um

desequilíbrio das contas públicas, onde acarretaria o endividamento da entidade.

Nesse sentido, torna-se evidente a dependência orçamentária no processo de realização da despesa, sendo indispensável observar se tais ações constam no orçamento público da entidade, conforme tratado nos dispositivos da Lei Complementar que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, nº 101/00:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000)

Tomando como base a necessidade de um planejamento adequado que atenda aos anseios da população de forma organizada e responsável, sob este aspecto, destaca-se cada vez mais a relevância do profissional contábil nas instituições públicas, como forma de orientar os gestores a não ocasionar despesas mais do que seja possível arrecadar.

No tocante às despesas, Andrade (2013, p. 72), traz uma contribuição ao conceituar a despesa pública como “toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na lei do orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos”. Conforme o explicitado e de acordo com o que está previsto nos dispositivos da Lei 4.320/64, que institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a execução da despesa pública cumpre-se em três etapas, sendo: empenho, liquidação e pagamento da despesa.

O empenho, de acordo o art. 58 da lei 4.320/64, “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (BRASIL, 1964). Por sua vez, Andrade (2013), o evidencia como o comprometimento prévio do poder público para com o seu fornecedor ou prestador de serviços, garantindo-lhes dotação orçamentária para realização da despesa, de acordo com o limite de crédito permitido no orçamento anual da entidade, no entanto, este ato se materializa através da nota de empenho, ferramenta utilizada para formalizar o processo de reserva orçamentária.

Sendo o empenho a primeira etapa da execução da despesa, é importante salientar a sua relevância no tocante ao equilíbrio orçamentário da entidade, tendo em vista que esta fase assegura a observância dos valores fixados em orçamento, o total em que foi gasto e o que ainda resta. No entanto, os empenhos podem ser ordinários, globais e estimativos, nos quais variam de acordo com os tipos de despesa.

A fase de liquidação da despesa propriamente dita, na qual consiste no estágio de

averiguação do bem ou serviço adquirido pela Administração Pública, com base em documentos comprobatórios que atestem o cumprimento por parte dos fornecedores ou prestadores de serviços, definido no art. 63 da Lei 4.320/64 como liquidação da despesa.

Por último, encerra-se o processo de execução da despesa com o seu correspondente pagamento, momento no qual a despesa é saldada e consequentemente a dívida é quitada. Nessa perspectiva, a Lei 4.320/64, em seu artigo 64, define a ordem de pagamento como sendo “o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”.

2.2 ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS

A ordem cronológica de pagamentos é determinada pela Lei 8.666/93, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, em seu art. 5º:

[...] devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada. (BRASIL, 1993)

Conforme o texto da lei, a obrigatoriedade para o cumprimento da ordem cronológica de pagamento já havia sido prevista; contudo, apresentou-se necessária a regulamentação desta norma. Nessa perspectiva, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas aprovou as Diretrizes de Controle Externo a serem adotados pelos Tribunais de Contas do Brasil, expedindo-lhes as recomendações através da resolução 08/2014, cujo teor está relacionado ao cumprimento do art. 5º da lei 8.666/93.

Em síntese, a legislação instituída para a efetivação da ordem cronológica de pagamentos nos órgãos públicos, visa tão somente à padronização do fluxo processual e a execução dos princípios básicos que regem a Administração Pública, tais como o da legalidade, da impessoalidade, da eficiência, da moralidade, da publicidade e da isonomia, uma vez que esta normativa propõe-se a cumprir as exigências legais no processo de execução das despesas; o tratamento igualitário entre os fornecedores, como também a utilização de mecanismos eficazes, capazes de fornecer informações da ordem em que se encontram os credores, a fim de abolir o número de inadimplências injustificadas existentes no âmbito da administração pública.

No entanto, o artigo 62 da Lei 4.320/64 determina que “o pagamento das despesas só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.”. Desse modo, a cronologia dos pagamentos se dá a partir das datas de liquidação, tendo em vista que esse é o momento em que

a despesa é atestada pelos fiscais de contratos e encaminhada para pagamento. Nesse sentido, Andrade (2013, p. 108), destaca que “o agente público deverá verificar primeiramente se a despesa já foi liquidada, em seguida a existência de recursos financeiros e finalmente a ordem cronológica de exigibilidade de pagamentos.”.

Uma observação relevante a ser apontada, é que o descumprimento desta norma é considerado um ato ilícito e sujeito a penalidades, haja vista os dispositivos do Decreto-lei nº 201/67, no qual se considera crime por parte do Prefeito Municipal, “antecipar ou inverter a ordem de pagamento dos credores do Município, sem vantagem para o erário.”. Além disso, essa afirmativa encontra-se explicitada no artigo 92 da Lei 8.666/93 a qual enfatiza pena de detenção, de dois a quatro anos, e multa (BRASIL, 1993).

2.3 REGULAMENTAÇÃO DA ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS NO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

Com base na legislação aplicada, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN), normatizou a observância da ordem cronológica de pagamentos dos contratos firmados no âmbito das unidades pertencentes a esta jurisdição, mediante a resolução 032/2016 promulgada em 1º de novembro de 2016, como pode ser observado no trecho abaixo:

Art. 1º A presente Resolução institui procedimentos, rotinas, deveres e responsabilidades para a adequada observância da ordem cronológica de pagamentos de obrigações de natureza contratual e onerosa firmados por cada unidade da Administração Pública pertencente ao Estado do Rio Grande do Norte e a qualquer dos seus Municípios, com vistas ao cumprimento ao art. 5º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, bem como, estabelece diretrizes para a edição de regulamentos próprios acerca da matéria por parte dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado. (RIO GRANDE DO NORTE, 2016).

Essa resolução ainda passou por diversas alterações, as quais impossibilitaram a sua aplicação no ano de 2017, período previsto para dar início, dando prazos para os municípios e demais órgãos do estado se adequarem, tornando o estrito cumprimento da norma a partir de 1º de janeiro de 2018.

Conforme divulgado no endereço eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, “a prorrogação se deu em função de alterações no texto da Resolução e da execução das ações necessárias para operacionalização da nova regulamentação por parte da Secretaria de Controle Externo.”. As modificações foram instituídas mediante a resolução 024/2017, promulgada em 28 de novembro de 2017, na qual altera e ao mesmo tempo acrescenta dispositivos na normativa 032/2016.

Tendo em vista as discussões ocorridas para a implantação da norma nos municípios,

algumas despesas se tornaram dispensadas perante a ordem, podendo ser pagas a qualquer tempo, sem que sejam incluídas nas listas compostas pelos credores, como por exemplo, concessões diárias, auxílios financeiros, serviços de telefonia, energia elétrica, água potável entre outros. Além disso, torna-se admissível a quebra da ordem em determinadas situações, as quais estão previstas no art. 15º da resolução 032/2016, citam-se alguns exemplos como a grave perturbação da ordem; estado de emergência; calamidade pública; decisão judicial; decisão do Tribunal de Contas que determine a suspensão de pagamento; e relevante interesse público, mediante deliberação expressa e fundamentada do ordenador de despesas.

Dessa forma, ao alterar a ordem dos pagamentos, a unidade gestora terá como obrigação justificar tal descumprimento e em seguida tornar público o motivo pela qual ocasionou a quebra da ordem, conforme determinações instituídas no parágrafo 2 do art. 15º, da resolução 032/2016.

No entanto, as justificativas referentes à descontinuação da ordem cronológica de pagamentos dos municípios pertencentes à jurisdição do Tribunal de Contas do Estado, são encaminhadas para o Diário Oficial dos municípios do Rio Grande do Norte, na qual se encontra explicitado no endereço eletrônico da Federação dos Municípios do RN (FEMURN), como também, podem ser divulgados em Diários Municipais próprios, nos quais são publicadas a quebras das ordens de pagamentos, acompanhadas das suas justificações.

Dessa forma, o descumprimento da ordem cronológica de pagamentos sem o acompanhamento da sua devida justificativa é considerado um ato ilícito, podendo acarretar penalidades ao gestor, conforme tratado pela própria resolução, da qual o seu conteúdo estar relacionado ao artigo 92 da lei 8.666/93 já citado neste estudo, na qual definem as suas penalidades.

Essa normativa, também se caracteriza por atender ao princípio da publicidade, tendo em vista a transparência acerca da situação financeira da entidade a partir de sua adoção, nos quais são lançados os registros relativos à ordem cronológica em que se encontram as despesas realizadas pelas unidades gestoras, uma vez que as listas de exigibilidades devem constar nos portais de transparência dos municípios, acompanhadas dos registros contábeis efetuados no processo (RIO GRANDE DO NORTE, 2016).

Outra observação relevante a ser apontada, é o tratamento desta norma em relação aos restos a pagar, uma vez que os gestores ficam impedidos a ocasionar despesas sem antes observar os restos anuais restantes, inclusive dando prazos para os gestores quitarem suas dívidas, com a finalidade de abolir o número de inadimplências no setor público, bem como, o seu endividamento.

A partir das regulamentações instituídas pela Lei 8.666/93 e das resoluções posteriores, observa-se que esta normativa tem como objetivo impedir o tratamento diferenciado do poder público para com os seus credores, além de seguir rigorosamente os princípios que rege a

administração pública, especificamente o da isonomia e impessoalidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para este estudo, delimitou-se como universo de pesquisa os contadores das Prefeituras Municipais, pertencentes à microrregião do Oeste Potiguar, especificamente do Médio Oeste, onde é constituído por seis municípios, sendo: Campo Grande, Janduí, Messias Targino, Paraú, Triunfo Potiguar e Upanema. Nesse processo, a definição se deu por conveniência e acessibilidade, ou seja, “o pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam, de alguma forma, representar o universo.” (GIL, 2008, p. 94).

A coleta de dados, deu-se mediante questionário aplicado aos contadores dos seis municípios, estruturado em um quantitativo de 10 questões abertas, conforme consta no apêndice 1 deste estudo. No entanto, a escolha por esse procedimento deve-se a sua aplicabilidade, pois, segundo Gil (2008, p. 121), o questionário é “a técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores [...]”.

Tendo em vista a aplicação dos questionários aos 06 (seis) contadores, obtivemos retorno de apenas 04 (quatro) respondentes, os quais correspondem a uma amostra de 66,66% da população. Por sua vez, o estudo está centrado na análise dos questionários recebidos, considerando o uso de um mesmo critério para entrega e prazo de devolução para todos os contadores durante esta pesquisa.

Portanto, a amostra foi constituída por parte dos profissionais contábeis atuantes nas prefeituras municipais pertencentes ao Médio Oeste Potiguar. Sendo os mesmos, durante as apresentações, nomeados como: Contador A, Contador B, Contador C e Contador D, respectivamente. A partir daí, foram obtidas as informações necessárias para as análises dos dados, bem como a construção dos resultados.

O estudo, se classifica como pesquisa bibliográfica, estudo de campo e descritiva. Silva (2017, p. 149), destaca que “a bibliográfica é um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores mesmo no seu preâmbulo.”. Daí a necessidade de recorrermos a esta pesquisa. Para o autor, a pesquisa de campo consiste na coleta direta e informação no local em que acontecem os fenômenos, é aquela que se realiza fora do laboratório, no próprio terreno das ocorrências.

Por último, identifica-se o estudo como descritivo, já que “[...] são incluídas neste grupo as pesquisas que têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população” (GIL, 2008, p.28). Este estudo, por sua vez, busca analisar a percepção dos contadores acerca

da ordem cronológica de pagamentos.

Quanto à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, na qual, “preocupa-se com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, centrando-se na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais” (SILVEIRA E CÓRDOVA, 2009, p. 32). A tabulação dos dados foi realizada por meio do ATLAS.ti 9, e a análise dos dados ocorreu através de análise de conteúdo das respostas dos questionários e da legislação sobre o tema.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com a aplicação dos questionários, buscou-se conhecer o ponto de vista dos contadores a respeito dessa regulamentação no âmbito das prefeituras municipais em que atuam. Desse modo, iniciou-se com indagações sobre a efetivação da norma nas prefeituras. Todavia, ainda que se trate de uma regulamentação obrigatória, na qual a sua inobservância está sujeita a penalidades, com a análise dos dados constatamos que apenas 2 (dois) dos 4 (quatro) municípios respondentes estão com a norma efetivada, enquanto os demais afirmaram que o processo de implantação se encontra em andamento.

Sobre isso, destaca-se o posicionamento do Contador C, ao ser questionado sobre esse aspecto, ao afirmar que “o setor financeiro não despertou interesse em cumprir as exigências da legislação pertinente ao equilíbrio das finanças públicas em nosso município”. É perceptível, então, a resistência de alguns municípios ao cumprir as exigências explicitadas na resolução.

Ao normatizar a resolução 032/2016, o Tribunal de Contas do Estado ofertou treinamentos sobre a execução da norma, com o objetivo de capacitar os profissionais responsáveis pela sua efetivação. Entretanto, os Contadores A, B e D confirmaram em suas respostas a participação nesse processo de qualificação ocasionado pela série de encontros promovidos pelo próprio Tribunal de Contas. Além desse momento, os contadores também participaram de debates oportunizados pela Federação dos Municípios do Rio Grande do Norte (FEMURN). Em situação oposta à apresentada anteriormente, o Contador C, apesar de ter estado ciente das formações, afirmou não ter participado das capacitações específicas à aplicação da resolução nos municípios.

Por ser tratar de uma norma estabelecida por órgão superior à gestão municipal, em grande parte, sua efetivação é vista como um fator complicador para o município e, na tentativa de garantir a qualidade na realização desse processo, o Tribunal de Contas oferece momentos de discussão nos quais os representantes são conscientizados e preparados para esta realidade; porém, a capacitação é um passo inicial, como mostramos nos parágrafos anteriores. Sob este enfoque, buscamos investigar como os contadores observam a ordem e obtivemos percepções divergentes, que variam em relação ao olhar de cada contador.

O Contador D, em sua fala, destaca ter conhecimento da existência da ordem cronológica, presente na Lei 8.666/93, mas aponta que “muitos municípios começaram a olhar para este assunto depois do pronunciamento do TCE/RN”. Essa observação é objetiva em relação aos demais contadores, os quais atentaram para outros aspectos da ordem, como pode ser identificado no trecho demonstrado na tabela 01.

Tabela 01: Resposta Contador A

Nome da Citação	Conteúdo de Citação
Contador A	A responsabilidade na gestão fiscal deve ter clara a ação bem planejada e o mais transparente possível, de forma a evitar riscos e também a corrigir erros que podem afetar o equilíbrio das contas públicas. É preciso ter um controle firme sobre as contas públicas, principalmente no que tange ao que o município arrecada e o que ele tem de gastos públicos.

Fonte: Dados da pesquisa

Um ponto relevante da afirmação do Contador A é o destaque dado por ele ao equilíbrio das contas públicas, o que evidencia o cuidado a ser tomado na gestão fiscal, desde o planejamento orçamentário à execução financeira, garantindo maior controle do que se arrecada e o que se tem a pagar. De forma ainda mais específica, o Contador B, ao evidenciar a existência de vários motivos que dificultam a observância da norma, destaca que “talvez o principal seja a cultura da falta de planejamento entre receitas arrecadadas e despesas realizadas sempre a maior”, o que pode ser, segundo ele, a dificuldade no cumprimento da norma.

Sobre o assunto, Andrade (2013), aponta a necessidade de se observar os instrumentos constitucionais fixados no processo de planejamento orçamentário, onde são definidas as metas a serem alcançadas pela gestão, tendo em vista que a execução orçamentária e a financeira devem estar em consonância uma com a outra, visto que ao executar uma despesa, é necessária a existência de recursos para filtrá-la.

Nas falas analisadas, nota-se que a maior parte dos contadores relacionam a observância da norma ao equilíbrio financeiro da entidade, especificamente aos impasses identificados, devido à desproporção entre receitas e despesas. No entanto, essas não são as únicas dificuldades identificadas. O Contador C alerta para outro problema existente conforme descrito na tabela 02.

Tabela 02: Resposta Contador C

Nome da Citação	Conteúdo de Citação
Contador C	Em termos técnicos a observância do cumprimento legal da resolução do TCE/RN, deveriam partir das unidades administrativas que ordenam despesas, para as mesmas manterem um relacionamento junto aos setores contábil e financeiro da Prefeitura, a fim de cumprirem o que determina a Lei.

Fonte: Dados da pesquisa

Em suma, podemos inferir que o Contador C associa as dificuldades enfrentadas à

falta de comunicação entre os setores administrativos, uma vez que ao ordenar uma despesa é necessário averiguar se existe disponibilidade orçamentária e saldo em caixa para efetuar o pagamento.

Neste sentido, deve-se ressaltar que o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2019), trata-se da consonância entre os pagamentos efetuados e o fluxo de recebimento, no qual visa o ajuste entre despesas e receitas, a fim de que não haja frustrações nas estimativas realizadas pelo o orçamento anual, com o intuito de atingir os resultados previstos pela Lei das Diretrizes Orçamentária, visto que esse des controle implicaria em um desequilíbrio das contas públicas, onde acarretaria o endividamento da entidade.

Os contadores também foram questionados a respeito das melhorias trazidas pela norma para o gerenciamento das despesas públicas nas prefeituras e como pode ser constatado no trecho abaixo relatado pelo Contador A, conforme mostrado na tabela 03.

Tabela 03: Resposta Contador A

Nome da Citação	Conteúdo de Citação
Contador A	O respeito à ordem cronológica é direito subjetivo de cada contratado, credor da Administração Pública, não cabendo à administração escolher qual dentre os vários credores primeiro receberá os valores devidos. A cronologia a ser observada pela administração deve estar balizada por duas condições e nessa linha de prioridade: primeiro, a data de apresentação da fatura e documentação complementar e segundo, a data da liquidação, quando se reconhece a dívida apta para pagamento. Portanto, dentro do prazo contratual estabelecido para pagamento, uma vez liquidada a fatura, deverá ser observada a ordem cronológica para pagamento. De se ressaltar que na atividade de exame documental, para fins de pagamento, o fiscal deverá priorizar a ordem cronológica de apresentação da documentação.

Fonte: Dados da pesquisa

Abordados sobre os benefícios advindos com a efetivação da ordem cronológica de pagamentos, os contadores expressaram argumentos diferentes. Como pode ser identificado no trecho acima, o Contador evidencia a norma como algo positivo, na qual reafirma a sua relevância, no que se refere ao tratamento isonômico e impessoal entre os credores.

Em detrimento dessas afirmações, o Contador B reafirmou que a efetivação da norma se encontra em andamento em seu município, ressaltando que, “o processo de implantação ainda não estar 100% efetivado daí não podemos afirmar tal melhoria”, em consonância com esta afirmativa, o Contador C destaca que “a norma não trouxe benefícios, devido à grande morosidade da aplicação da legislação em vigor”. Nessa perspectiva, o Contador D enfatiza ser algo “complicado, devido à demanda das despesas serem maiores que as das receitas” e ainda reitera essa afirmação salientando que, para tanto, “falta um setor ativo na área de planejamento das ações.”.

Nessa perspectiva, tornou-se imprescindível conhecer o ritmo da execução orçamentária dos municípios, destacando se existe compatibilidade dos recursos arrecadados com os

executados. Assim, oportunizamos os dispositivos da lei 4.320/64, que regulamenta acerca da programação financeira no âmbito da Administração Pública, conforme mostrada na tabela 04.

Tabela 04: Conteúdo da Lei 4.320/64

Nome da Citação	Conteúdo de Citação
Lei 4.320/64	Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária ficará autorizada a utilizar. Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos: a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho; b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Fonte: Lei 4320/64

Diante disso, em resposta a esse questionamento, percebeu-se a disparidade das respostas dos contadores, uma vez que o Contador A afirmou que “Sim, o Poder Executivo está sempre ajustando o fluxo de dispêndios às sazonalidades da arrecadação, visando compatibilizar os gastos à efetiva entrada de recursos”. E, por outro lado, os demais destacaram não haver essa compatibilidade entre os recursos arrecadados e os gastos efetuados, na qual dificulta o cumprimento da ordem de pagamentos, uma vez que as despesas serão sempre maiores que os recursos financeiros existentes.

Sobre esse aspecto, o Contador C, responde de forma negativa e ao mesmo tempo justifica sua resposta ao salientar que “em decorrência das necessidades populacionais, os municípios de pequeno porte que vivem exclusivamente do FPM, sempre ordenam despesas além de sua capacidade de pagamento”. Sob a mesma ótica, o Contador D corrobora com este debate ao afirmar que “os gastos com educação, saúde e assistência social é muito alto, os recursos federais não cobrem os gastos, daí o município tem que arcar com recurso próprio que já é pouco”.

Em relação a essa temática, pode-se evidenciar que o artigo 62 da Lei 4.320/64 determina que “o pagamento das despesas só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.”. Desse modo, a cronologia dos pagamentos se dá a partir das datas de liquidação, tendo em vista que esse é o momento em que a despesa é atestada pelos fiscais de contratos e encaminhada para pagamento. Nesse sentido, Andrade (2013, p. 108) destaca que “o agente público deverá verificar primeiramente se a despesa já foi liquidada, em seguida a existência de recursos financeiros e finalmente a ordem cronológica de exigibilidade de pagamentos.”.

No tocante às limitações encontradas, ao se observar esta normativa, questionamos sobre as dificuldades enfrentadas após normalização da ordem cronológica de pagamentos e os contadores reafirmaram o confronto entre despesas e receitas diretamente ligadas ao planejamento orçamentário dos municípios.

Nessa perspectiva, o Contador A afirma que “uma das maiores dificuldades existentes é manter os compromissos em virtude da queda de receita”. Sobre isso, o Contador B certifica que os impasses estão relacionados à “falta de cultura nas entidades públicas de se trabalhar o planejamento orçamentário (receitas versus despesas)”. Seguindo essa mesma linha, o Contador C alega que “o desequilíbrio financeiro não permite a realização de um cronograma de desembolso para melhor atender as exigências da resolução”. Por último, o Contador D reitera essa discussão ao assegurar que “os recursos não são compatíveis com os gastos”.

Observa-se, portanto, que os contadores em sua totalidade têm um posicionamento crítico, que se aproxima das observações apontadas por Angélico (1995), sendo pertinentes atualmente, as quais evidenciam que com a ausência da programação financeira nos municípios, os créditos orçamentários logo serão utilizados nos meses iniciais do ano, gerando um déficit financeiro, devido os problemas de insuficiências de caixa, uma vez que a entrada de receitas é realizada de forma gradativa, ao longo do exercício. Com base nessa realidade apontada por Angélico (1995), buscamos investigar o conhecimento dos contadores no que se refere às quebras de ordem de pagamentos nos municípios onde atuam e os mesmos em sua totalidade, afirmaram não tomarem ciência de tal ocorrência, haja vista se tratar de uma atitude que não parte do setor contábil e sim dos ordenadores de despesas.

Conforme já mencionado neste estudo, a ordem cronológica também se destaca por atender ao princípio da publicidade, tendo em vista que se torna transparente a situação em que se encontra o andamento dos pagamentos realizados pela gestão. Nesse sentido, foi necessário para fins de análise, averiguar se nos municípios analisados esse princípio estava sendo cumprido. Em detrimento dessa temática, o Contador A destacou que “sim, a lista da ordem cronológica de pagamentos é disponibilizada diariamente no portal da transparência do município.”. O mesmo procedimento foi realizado no município de Contador D. Percebe-se, assim, o cumprimento do disposto no parágrafo único do artigo 19 da Resolução 032/2016 a qual determina que “[...] até o décimo dia de cada mês, deverá se dar no Portal da Transparência a disponibilização da “lista de exigibilidades” relativa ao mês anterior, da qual haverá de constar, por fonte diferenciada de recursos”.

Enquanto o princípio da publicidade é observado nas falas dos Contadores A e D, o Contador B, ao referir-se a disponibilização da ordem no portal da transparência diz que “não, haja vista que a norma ainda não está estabelecida no município”. O Contador C, por sua vez, foi sucinto em sua resposta: “dispensar a pergunta, tendo em vista que a norma não ter sido implantada em seu município”.

Por último, questionou-se a respeito da eficácia da resolução quando se trata dos restos a pagar, tendo em vista que a norma estipula prazos de pagamentos contados a partir da abertura do exercício financeiro e orçamentário, sendo especificamente de no máximo 15 (quinze) dias. Sobre esse aspecto, a resposta do contador A é mostrada na tabela 05.

Tabela 05: Resposta contador A

Nome da Citação	Conteúdo de Citação
Contador A	Não. A concentração de empenhos nos últimos dias do exercício financeiro é um dos fatores que contribuem para o aumento de restos a pagar, pois essas despesas geralmente não conseguem cumprir todo o processo legal de tramitação e, conseqüentemente, não se consegue pagá-las dentro do exercício.

Fonte: Dados da pesquisa

O Contador A, além de não identificar a eficácia da resolução, aponta como negativa a existência dos restos a pagar, como sendo consequência do excesso de despesas empenhadas nos últimos dias do exercício, o que dificultou o cumprimento dos pagamentos. Já o Contador C, em seu entendimento da questão, associou a eficácia da resolução à quitação de todos os restos a pagar, afirmando que “a percepção dessa eficácia se dá quando realmente o pagamento acontece cronologicamente, isto é, o município não deixa restos a pagar com suficiência de fundos”. As respostas dos contadores B e D foram divergentes, tendo o Contador D afirmando que não percebe essa eficácia e justificou: “não acompanho a organização da ordem e sim o setor financeiro. O nosso setor registra o que ocorreu.”. Diferentemente dessa observação, o Contador B destacou ser relativo, pois “tem ano que sim e outros não”, o que inferimos estar ligado à inconstância da eficácia.

A última questão aplicada tinha como proposta que os contadores avaliassem a aplicabilidade da resolução 032/2016 nos locais em que atuam. As respostas, atribuídas em forma de notas de 0 (zero) a 10 (dez), refletem a percepção destes contadores sobre a situação dos municípios investigados. Apresentando-as em uma ordem decrescente, as notas da avaliação foram 8 (oito), 5 (cinco) e 5 (cinco), dos contadores A, B e C, respectivamente. O Contador D, no entanto, não atribuiu nota e afirmou: “não tenho como opinar, porque o nosso setor não acompanha, mas posso afirmar que o gestor faz de tudo para cumprir a ordem.”.

Por fim, ao encerrarmos esta análise, percebendo a emergência de muitos pontos conflitantes diretamente ligados à contabilidade pública e, especificamente, às gestões municipais, como, por exemplo, o envolvimento do setor contábil na prestação de assessoria às unidades administrativas, tendo em vista as suas responsabilidades nos aspectos orçamentário, financeiro e econômico. Além disso, é perceptível a atitude defensiva dos contadores em suas respostas, destinando as responsabilidades a outros setores, como planejamento, por exemplo, conforme pode ser comprovado nas falas analisadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A ordem cronológica de pagamentos visa garantir o tratamento isonômico e impessoal do poder público para com os seus credores, bem como, a padronização do fluxo processual,

instituindo-lhes critérios para liquidação e pagamento das despesas. No entanto, apesar de se tratar de uma discussão antiga, foi necessária a sua regulamentação no âmbito da Administração Pública do Estado do Rio Grande do Norte.

Quanto objetivo geral deste estudo, que era analisar a percepção dos contadores acerca da ordem cronológica de pagamentos e as exigências advindas da resolução 032/2016 (TCE-RN), assim como a eficácia desta norma e as dificuldades em sua efetivação em municípios do Médio Oeste Potiguar, constatamos a dificuldade na realização desse processo que já deveria ter ocorrido, de acordo com os prazos estabelecidos pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte, e concluímos que, a partir da observação dos contadores, essas dificuldades estão associadas ao desequilíbrio das contas públicas gerado pela falta de planejamento orçamentário e financeiro dos municípios, o que impossibilita o estrito cumprimento da ordem cronológica de pagamentos.

Contudo, apesar das dificuldades enfrentadas para sua efetivação, os seus benefícios ainda são evidenciados, especificamente no que se refere ao tratamento igualitário entre credores, ainda que esta observação não seja unânime entre os contadores pesquisados.

É perceptível, portanto, a preocupação dos profissionais contábeis acerca do planejamento orçamentário e financeiro, tendo em vista que para equilibrar as contas públicas e abolir o número de inadimplências, e, conseqüentemente, conseguir cumprir a ordem cronológica de exigibilidades, em conformidade com os prazos e cronologia correta, é necessário utilizar-se de mecanismos para programar as despesas, ajustando-as com as suas respectivas receitas.

Por último, refletimos sobre a necessidade de maior integração entre os setores pertencentes a cada gestão, a fim de que seja garantida a qualidade da administração pública, na qual não prevalece a individualidade dos setores, sendo mantida total ou parcial ligação administrativa entre todos que a compõem. Sobre as limitações do estudo, está na dificuldade de devolutas dos questionários dos pesquisados e as sugestões de pesquisas futuras, esta pesquisa pode ser aplicada em outros municípios ou estados brasileiros com métricas de avaliação quantitativas de comparação, por exemplo.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**: métodos com base nas Normas Brasileiras de contabilidade Aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Contabilidade Pública**: da teoria à prática. 2. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL, **Decreto- lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1967]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0201.htm Acesso em: 18 jan. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [1964]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm Acesso em: 17 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1993]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 3 ago. 2019.

BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília, DF: STN, 2019. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9. Acesso em: 30 jan. 2020.

CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. 4. ed. rev. ampl. e atualizada. Salvador: JusPODIVM, 2017.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia de pesquisa em ciências humanas**. Porto Alegre: Artmed, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

RIO GRANDE DO NORTE, **Resolução nº 024, de 28 de novembro de 2017**. Altera e acrescenta dispositivos à Resolução nº 032, de 01 de novembro de 2016, que dispõe sobre a observância da ordem cronológica de pagamentos nos contratos firmados no âmbito das unidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. Natal, RN [2017]. Disponível em: http://www.tce.rn.gov.br/as/Legislacao_site/download/resolucoes_tce_rn/Resolu%C3%A7%C3%A3o_n.%C2%BA_024.pdf. Acesso em: 16 ago. 2019.

RIO GRANDE DO NORTE, **Resolução nº 032, de 01 de novembro de 2016**. Dispõe sobre a observância da ordem cronológica de pagamentos nos contratos firmados no âmbito das unidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. Natal, RN [2016]. Disponível em:

http://www.tce.rn.gov.br/as/Legislacao_site/download/resolucoes_tce_rn/Resolucao_322016_atualizada_ate_032018.pdf. Acesso em: 15 ago. 2019.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada** à contabilidade. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, 2017.

SILVEIRA, Denise Tolfo; CÓRDOVA, Fernanda Peixoto. (org.). **Métodos de pesquisa**. 1. Ed. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOUZA, Leonardo Studzinski. **A eficiência da renúncia fiscal**: um método de controle para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração) –Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/129370> Acesso em: 15 ago. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Após ajustes, TCE prorroga resolução que determina pagamentos por ordem cronológica** Site institucional. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/Noticias/NoticiaDetalhada/3531> Acesso em: 20 nov. 2019.



Edições
UERN