



ANAIS DO II SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UFPB

Linha de Pesquisa: Contabilidade Gerencial

SUMÁRIO

COD 4. O DESEMPENHO DA PETROBRÁS NO BRASIL ATRAVÉS DOS INDICADORES GERENCIAIS DE 2010 A 2014	
Rita de Cássia Barbosa da Silva Ana Cândida F. Vieira Márcia Maria Travassos Saeger Tabira de Souza Andrade	3-21
COD 8. ANÁLISE DE CUSTOS: ESTUDO DE CASO EM UM RESTAURANTE DA CIDADE DE JOÃO PESSOA/PB	
William Velloso Júnior Adriana Fernandes de Vasconcelos	22-39
COD 13. ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO DE UMA EMPRESA DE ASSESSORIA CONTÁBIL SOB AS PERSPECTIVAS DO COSO II	
Fábio Assunção de Castro Davi Jônatas C. Araújo Marília Augusta R. Jácome	40-59
COD 22. O ESTUDO DA VIABILIDADE ECONÔMICA PARA A GESTÃO DE EMPRESAS ASSOCIATIVAS: O CASO DA MÃOS QUE SE AJUDAM	
Carlos Eduardo Barbosa Amorim	60-81
COD 26. A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DA MORTALIDADE DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO MUNICÍPIO DE JACARAÚ/PB	
Leandro Pessoa da Silva Ana Cândida F. Vieira Tabira de Souza Andrade Márcia Maria Travassos Saeger	82-102
COD 27. CRITÉRIOS DE CUSTEIO: UM ESTUDO REALIZADO EM UMA MICROEMPRESA ALIMENTÍCIA NA CIDADE DE JOÃO PESSOA	
Deimos de Souza Falcão Vera Lúcia Cruz Geraldo Joaquim da Silva Neto Klerton Andrade Freitas de Amorim	103-123
COD 28. RAZÕES, VANTAGENS E DESVANTAGENS NA ESCOLHA DA ABERTURA DE FRANQUIAS NA CIDADE DE GUARABIRA-PB	
Érica Maria Gomes de Arruda Luiz Antonio Felix Júnior Erivan Lopes Tomé Júnior João Paulo Monteiro Batista	124-139

- COD 29. ANÁLISE DAS PRÁTICAS GERENCIAIS UTILIZADAS PELOS MICRO EMPREENDEDORES INDIVIDUAIS: UM ESTUDO EMPÍRICO NO MUNICÍPIO DE MAMANGUAPE - PB**
Marinely Costa de Lima | Iran Jefferson Ribeiro de Lima | Victor Pereira Silva | Isabelle Carlos Campos Resende **140-160**
- COD 33. MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO NO SETOR DE SERVIÇOS: UM ESTUDO DE CASO EM ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE DA CIDADE DO RECIFE**
Gleudson Ramos Ferreira | Antônio André Cunha Callado **161-176**
- COD 34. RELAÇÕES ENTRE ASPECTOS ASSOCIADOS À SELEÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO E AS ESCOLAS DO PENSAMENTO ESTRATÉGICO**
Isabela Pessoa de Andrade | Antônio André Cunha Callado **177-195**
- COD 45. A INFLUÊNCIA DO CANAL DE DENÚNCIA ANÔNIMA NA COMUNICAÇÃO DE PROBLEMAS DE COMPLIANCE NO BRASIL**
Gilson R. da Silva | Hildegardo P. Araújo de Melo | Rossana G. de Sousa **196-216**
- COD 46. PLANEJAMENTO FINANCEIRO DE CURTO PRAZO NAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DE SERGIPE**
Moisés Araújo Almeida | Débora Cindy Santos Almeida | Patrícia Costa Nascimento | Josete Florencio dos Santos **217-236**
- COD 52. CONTABILIDADE GERENCIAL DAS EMPRESAS LOCALIZADAS NO MERCADO CENTRAL DA CIDADE DE ALAGOA NOVA**
Sâmella de Araújo Silva Ginú | Kallyse Priscila Soares de Oliveira | Sonaly Duarte de Oliveira | Luciana Alencar Firmo Macedo **237-249**
- COD 69. IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS EM UMA INDÚSTRIA DE MÉDIO PORTE: DIFICULDADES VERSUS BENEFÍCIOS**
Diogo Anordes de C. Almeida | Celma Duque Ferreira | Gilberto Crispim da Silva **250-267**

COD 4. O DESEMPENHO DA PETROBRÁS NO BRASIL ATRAVÉS DOS INDICADORES GERENCIAIS DE 2010 A 2014

Rita de Cássia Barbosa da Silva

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

E-mail: cassia_rt@hotmail.com

Ana Cândida F. Vieira

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

E-mail: acandidafv@yahoo.com.br

Márcia Maria Travassos Saeger

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

E-mail: marciatsaeger@yahoo.com.br

Tabira de Souza Andrade

Universidade Federal da Paraíba – UFPB

E-mail: tabirandrade@yahoo.com.br

Resumo

A contabilidade é uma ciência que estuda o patrimônio das organizações e permite aos usuários conhecer e acompanhar a saúde financeira das empresas. Ela atua em diferentes ramos, entre eles, a contabilidade gerencial, que está ligada às organizações, com o intuito de subsidiar os administradores nos seus mais diversos segmentos, podendo ser usada como uma ferramenta de gestão. Nesse artigo tem-se o objetivo de estudar o desempenho da empresa Petrobrás através da análise dos indicadores gerenciais de sua contabilidade, entre os anos de 2010 a 2014, extraídos do banco de dados da revista Exame 500 Maiores e Melhores Empresas do Brasil. A metodologia adotada é exploratória, bibliográfica e documental. A empresa Petrobrás, que é uma estatal, tem como principal função a exploração petrolífera no Brasil. Conclui-se que, no período de estudo proposto nesse artigo, a Petrobrás registrou perda nos lucros, aumento do endividamento e pequenas oscilações em alguns indicadores, além da empresa ter reduzido sua credibilidade, principalmente depois dos inúmeros escândalos ocorridos a partir do ano de 2014.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Indicadores. Petrobrás.

1 Introdução

A contabilidade é uma ciência direcionada para o estudo do patrimônio das entidades, com a função de analisar, interpretar, organizar e acompanhar através de registros contábeis, todas as movimentações monetárias das empresas, a fim de auxiliar os administradores e contadores nas informações, no controle e no planejamento das atividades desempenhadas pelas mesmas, visando atender a todos os tipos de usuários.

O estudo da contabilidade aplica-se a diferentes ramos, tais como: a contabilidade de custos, contabilidade financeira, contabilidade geral, contabilidade de gestão ou gerencial, contabilidade tributária, entre outros. Dentre os ramos estudados pela contabilidade, esse artigo enfatiza a contabilidade de gestão, e para trabalhar com esta, faz-se necessário entender a contabilidade de custos e a contabilidade financeira.

A contabilidade de custos, cuja função inicial era fornecer elementos para avaliação dos 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 o auxílio ao controle e para tomada de decisões (CLEPALDE, 2012, p.6).

Dessa forma, a contabilidade de custos pode fornecer informações relevantes para as empresas, através dos dados de todos os custos produzidos por elas, com o propósito de evitar desperdícios e melhorar seus investimentos.

Já a contabilidade financeira, segundo Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.4), “preocupa-se com o fornecimento de informações a acionistas, credores e outros agentes situados fora da organização”. Nesse sentido, a contabilidade financeira apresenta informações confiáveis sobre os demonstrativos financeiros das organizações, possibilitando amplo conhecimento aos usuários dessas informações sobre a empresa, facilitando a análise da avaliação de desempenho nos negócios.

Diante da importância do uso da contabilidade para o acompanhamento e desenvolvimento das empresas, o artigo destaca a contabilidade gerencial, que busca direcionar

as organizações a obterem bons resultados, tendo como principal recurso o uso da informação usada como auxílio na tomada de decisão. E de acordo com o autor, a contabilidade gerencial é definida da seguinte forma:

Contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer informações aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial (CLEPALDE, 2012, p.6).

A contabilidade gerencial está voltada para o ambiente interno das empresas, e utiliza-se de recursos de informações para dar suporte aos gestores, através das informações contábeis que possam auxiliá-los no processo de tomada de decisão.

O ramo da contabilidade gerencial tem como objetivo estudar as informações geradas em um processo de levantamento de dados de um determinado sistema de informação utilizado pela empresa. Os resultados das informações obtidas permitem aos gestores avaliar o desempenho das empresas, assim como melhorar a sua situação econômica, prevendo possíveis ameaças. Diante disso, é importante destacar que a contabilidade gerencial torna-se imprescindível para a sobrevivência das empresas.

A empresa é uma organização que produz bens ou serviços, com a finalidade de obtenção de lucros, porém para se obter resultados positivos é preciso estudar o ambiente que a empresa pretende atuar, a atividade, os riscos e vantagens, a competitividade, a meta desejada, entre outros fatores. Para auxiliar e dar suporte no desenvolvimento das organizações, a contabilidade pode ser considerada uma ferramenta de gestão indispensável, pois ela dispõe de técnicas, práticas e informações que podem auxiliar os gestores a tomar as decisões corretas.

No intuito de compreender a importância do uso da contabilidade gerencial em uma empresa, este artigo tem como objeto de estudo a empresa Petrobrás, uma empresa estatal de capital aberto, que tem como principal função a exploração petrolífera no Brasil. Foi criada no governo de Getúlio Vargas no dia 3 de outubro de 1953, e está localizada no Rio de Janeiro, atuando nos seguintes setores: exploração, produção, comercialização, refino, petroquímica,

transporte, gás natural, distribuição de derivados, energia elétrica, gás-química e bicombustível (PETROBRAS, 2014).

A Petrobrás vem destacando-se a cada ano em diversos indicadores de desempenho de mercado, sendo uma das empresas brasileiras que mais cresceu nos últimos anos, com estimativas de ser a maior produtora de petróleo em todo o mundo até 2020, segundo a revista Exame Maiores e Melhores Empresas do Brasil de 2011.

Contudo, mesmo sendo considerada a maior estatal do país, no ano de 2014 a Petrobrás começou a entrar em uma crise que tem afetado o seu patrimônio. Isso se dá por uma gigantesca rede de corrupção formada por dirigentes da empresa estatal, empreiteiras e partidos políticos integrantes da base de sustentação do governo Dilma Rousseff (VEJA, 2014).

Segundo Josie Jerônimo da Revista ISTOÉ (2014), a crise no patrimônio da empresa está relacionada ao desvio de dinheiro que tem origem no grande faturamento dos contratos da Petrobrás com as empresas empreiteiras. Segundo o relatório da Polícia Federal de 2014 estima-se que, de R\$ 5,8 bilhões em transações firmadas, R\$ 1,4 bilhão foi direcionado para obras superfaturadas para abastecer o patrimônio dos responsáveis pelo desvio de dinheiro da empresa.

Essa crise tem levado a Petrobrás a ser manchete nos principais jornais, revistas e outros meios de comunicação do país e do mundo, permitindo o entendimento de que a maior estatal brasileira está tendo no momento o seu patrimônio afetado, ocasionando possivelmente, uma perda considerável nos seus rendimentos.

Mesmo diante dessa fragilidade ocasionada pelo desvio de dinheiro da Petrobrás, a mesma tem destaque no mercado nacional e internacional, e isso foi o principal motivo que possibilitou o seguinte questionamento: Qual o desempenho dos indicadores gerenciais da Petrobrás no Brasil, com base na contabilidade gerencial, entre os anos de 2010 a 2014?

Como objetivo geral, o artigo estuda o desempenho da Petrobrás com base na sua contabilidade gerencial entre os anos de 2010 a 2014, através dos dados: valor de venda, crescimento das vendas líquidas, patrimônio líquido legal, riqueza criada, endividamento geral e lucro líquido, extraídos das 500 Maiores e Melhores Empresas do Brasil, da Revista EXAME.

O artigo tem na sua estrutura, além dessa parte introdutória, a fundamentação teórica que estuda a importância da contabilidade gerencial em uma empresa. Em seguida, a metodologia, que destaca as etapas de realização da pesquisa, e a análise dos resultados, que descreve a empresa Petrobrás no Brasil e seu desempenho através do valor de venda, crescimento das vendas líquidas, patrimônio líquido legal, riqueza criada, endividamento geral e lucro líquido de 2010 a 2014, extraídos das 500 Maiores e Melhores Empresas do Brasil. Por fim, as considerações finais.

2 Fundamentação Teórica

A contabilidade é o meio pelo qual as empresas têm a possibilidade de conhecer todos os fatos financeiros ocorridos em seu patrimônio. Ela tem a função de estudar esses fatos através dos registros contábeis e transformá-los em informações, que poderão ser julgadas e assim servir de base para auxiliar o processo de desenvolvimento e a tomada de decisão, sendo sua maior finalidade o controle e o crescimento do patrimônio.

Para Marion (2012, p. 28) “A contabilidade é uma ciência social, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas, portanto, a contabilidade ocupa-se de fatos humanos”. É considerada uma ciência social pelo envolvimento das relações do homem com o patrimônio, sendo responsável por estudar todos os fatos ocorridos, desde a constituição da empresa até o seu desenvolvimento, acompanhando as entradas e saídas, compras e vendas, aquisição de equipamentos e tudo que venha fazer parte do processo construtivo, com a finalidade de controle e geração de riquezas.

A prática da contabilidade deve ser utilizada pela organização para auxiliar sua vida econômica e administrativa, principalmente no mercado globalizado em que o aumento da concorrência tornou-se o principal fator para as empresas investirem mais no estudo do seu patrimônio, visando sua permanência no mercado.

Para acompanhar o estudo da contabilidade nas organizações, são necessários documentos que relatem todos os fatos acontecidos em uma gestão. Eles precisam ser claros e verdadeiros a

fim de auxiliar o profissional contábil a expressar a real situação financeira das organizações (SILVA, 2008).

As demonstrações financeiras são consideradas documentos utilizados para estudar o patrimônio, através dos dados contidos em seus relatórios. Além de auxiliar nas decisões estratégicas da empresa.

2.1 Relação da Contabilidade com a Administração

A contabilidade nasceu da necessidade de administrar e fazer crescer o patrimônio das entidades. Devido a esse fato, ela tornou-se a principal ferramenta que os administradores utilizam para estudar, avaliar, gerenciar, organizar, e acompanhar o desenvolvimento, para assim alcançar seus objetivos. Desse modo, vale destacar a importante relação da contabilidade com a administração no sentido de que uma depende da outra para desempenhar bem suas funções.

Segundo Caravantes, (2005, p.385), “A administração é o processo de consecução dos objetivos organizacionais de uma maneira eficiente, eficaz e efetiva, por meio do planejamento, da organização, da liderança e do controle dos recursos organizacionais”.

Todas as organizações têm a necessidade de adotar práticas que venham trazer benefícios econômicos e sociais. A administração tem a função de fazer com que as ações sejam desenvolvidas de maneira correta, visando o reconhecimento através das metas alcançadas pelo uso apropriado dos recursos disponibilizados pelas funções da administração, tais como: planejamento, organização, liderança e controle.

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumariando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões (MARION, 2012; p.25).

O autor relata a importância da contabilidade para uma boa administração, destacando o valor dos relatórios contábeis, onde neles estão contidas as informações operacionais que serão

usadas para a tomada de decisão. Isso exige dos administradores conhecimento suficiente para utilizar as informações de maneira oportuna, identificar as ameaças e aproveitar as oportunidades.

Visando dar suporte aos gestores, Clepalde (2012, p.5) destaca que: “O desafio da Contabilidade Gerencial é contribuir para o aperfeiçoamento da interpretação desse ambiente empresarial. Esse desafio passa pelo processo de coleta de dados, mensuração, interpretação e culmina no processo de informação”.

O crescente aumento da concorrência no meio empresarial tem levado as organizações a procurar recursos capazes de suprir a carência de informações relevantes, para que os gestores possam utilizar melhorias na administração. A contabilidade gerencial tem tentado suprir essa necessidade através das informações geradas por seus sistemas de informações contábeis gerenciais, pois elas possibilitam melhor desempenho das atividades.

De acordo com Atkinson et al (2011, p. 37), “sistemas de contabilidade gerencial eficazes podem criar valor considerável pela informação a tempo e com precisão sobre as atividades exigidas para o sucesso das organizações de hoje”.

A função do sistema de informações é apoiar os administradores nos mais variados segmentos das atividades, produzindo informações para que venham atender às necessidades de todos os tipos de usuários que necessitam da contabilidade gerencial.

2.2 Conceito de Contabilidade Gerencial

Há diferentes opiniões sobre o que venha a ser a contabilidade gerencial. Para alguns, é considerada como um ramo da contabilidade, que demanda de procedimentos e técnicas próprias. Há quem afirme ser uma vertente da contabilidade, contudo, muitos autores, dentre os quais Ricardino (1999) e Clepalde (2012), afirmam que ela é usada como ferramenta de gestão que disponibiliza recursos de informações usados na tomada de decisão.

Para o Clepalde (2012, p.15), “O ponto fundamental da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para administração”. Sendo assim, a contabilidade gerencial pode ser considerada uma ferramenta de gestão, podendo ser usada para agregar valor

às organizações, a partir do uso correto das informações geradas por seus sistemas através de mensuração contábil gerencial. Ela está voltada para o ambiente interno das empresas e tem buscado trazer benefícios para as mesmas, através de informações relevantes e oportunas para serem utilizadas na tomada de decisão.

A contabilidade gerencial é definida como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso apropriado e a responsabilização por seus recursos (ATKINSON ET AL, 2011, p. 67).

Assim, através das informações financeiras, que tem relação com os custos, é possível formular estratégias para a tomada de decisões e tais informações estão relacionadas a vários indicadores, tais como: fluxo de caixa, preço, venda, custos de um modo geral, taxa de juros, crédito, dentre outros. Segundo Assaf Neto (2007, p. 241): “É cada vez mais demandado o uso do cálculo financeiro na definição de estratégias comerciais de compra e venda, analisando a atratividade dos vários planos financeiros”.

Nesse contexto, vale lembrar o valor dos profissionais no entendimento e interpretação dos fatos de uma organização. É preciso ter conhecimento e dedicação para estudar a vida econômica e financeira, e suas variações, tentando encontrar maneiras concretas de expor os fatos. Diante disso, é importante enfatizar a atuação do contador gerencial para o processo de desenvolvimento.

Os contadores gerenciais devem ter claro entendimento da natureza e do escopo dos objetivos da organização e, em particular, dos objetivos específicos que a organização seleciona. Isso significa que o design de um sistema de contabilidade gerencial deve estar contingente com a natureza única da organização (ATKINSON ET AL, 2011, p. 81).

Para que os contadores gerenciais possam prestar um bom trabalho para as organizações, é imprescindível conhecer todos os planos da empresa, a fim de possibilitar melhores

oportunidades de obtenção de resultados. Isso é possível pelos mais variados tipos de informações que os contadores gerenciais podem fornecer.

Logo, a demanda por controles precisos e informações oportunas cresce com o objetivo de oferecer às empresas formas de obtenção de um desempenho eficaz em suas atividades, tendo em vista que, para obter permanência e crescimento no mercado, faz-se necessário conhecimento para planejar e acompanhar as mudanças de mercado, além de competência para administrar. Sendo assim, é preciso conhecer todos os meios de chegar a um bom resultado.

Crepalde (2012) destaca que sem o conhecimento do mercado, da concorrência, da formação de preços, do controle dos gastos, do controle dos estoques, do fluxo de caixa, do ponto de equilíbrio, de um planejamento tributário, da legislação pertinente ao seu negócio, os gestores tomam decisões incompatíveis com os objetivos das empresas, levando-as ao encerramento de atividades.

Diante da abordagem do autor, é possível afirmar que as empresas são criadas com o objetivo de permanecerem vivas no mercado, mas para isso, as mesmas precisam adotar e praticar os procedimentos específicos para obtenção de tais resultados. Desse modo é notável que os modelos de prevenções citados pelo autor podem oferecer para as empresas formas de sobrevivência e crescimento.

3 Procedimentos Metodológicos

A metodologia utilizada corresponde à pesquisa bibliográfica e documental, com análise quantitativa, tendo como método o indutivo.

Os procedimentos são descritos baseando-se nas publicações de autores que expressam teorias e estudos a respeito da contabilidade gerencial, e o uso dessas informações têm a finalidade de orientar o desenvolvimento da pesquisa.

Na pesquisa documental, tem-se como principal fonte de informação os dados extraídos das revistas EXAME Maiores e Melhores Empresas do Brasil (2011 até 2015), onde as mesmas

possibilitaram as informações operacionais sobre a empresa Petrobrás através de dados que foram utilizados no decorrer da pesquisa para observar o desempenho da empresa.

O método de estudo é caracterizado como indutivo, que segundo Severino (2007, p. 104), “No caso do raciocínio indutivo, da indução, ocorre um processo de generalização pelo qual o cientista passa do particular para o universal”. Logo, o artigo destaca o desempenho da empresa no mercado e demonstra os resultados de seu desenvolvimento, através dos dados extraídos da Revista EXAME Melhores e Maiores Empresas do Brasil.

Os procedimentos usados na realização da pesquisa foram abordados de forma quantitativa que tem como base os dados extraídos da Revista EXAME Melhores e Maiores Empresas do Brasil e segue as definições que a mesma estabelece na sua metodologia. Conforme os critérios metodológicos da Revista EXAME (2014) tais dados e suas respectivas definições (Quadro 1) correspondem:

Quadro 1: Indicadores de mensuração utilizados para estudar o desempenho da empresa Petrobrás

Item	Objetivo
Valor de venda	São calculadas pela diferença aritmética entre o valor das vendas brutas, deduzidas as devoluções e os abatimentos, e os impostos sobre vendas.
Crescimento das vendas líquidas	Retrata o dinamismo da empresa no ano analisado: se aumentou ou diminuiu sua participação no mercado
Patrimônio líquido legal	É a soma do capital, das reservas e dos ajustes de avaliação patrimonial, menos a soma do capital a integralizar, das ações em tesouraria e dos prejuízos acumulados, sem considerar os efeitos da inflação. Mede a riqueza da empresa, embora distorcida pela ausência de correção monetária desde 1996.
Riqueza criada	Representa a contribuição da empresa na formação do Produto Interno Bruto do país, já deduzida a depreciação.
Endividamento geral	É a soma do passivo circulante (isto é, dívidas e obrigações de curto prazo) com as do passivo não circulante. O resultado é mostrado em porcentagem, em relação o ativo total ajustado, e representa a participação de recursos financiados por terceiros na operação da empresa. É um bom indicador de risco do negócio.
	É o resultado nominal do exercício, apurado de acordo

Lucro Líquido	com as regras legais (sem considerar os efeitos da inflação), depois de descontados o imposto de renda e a contribuição social e ajustados os juros sobre o capital próprio, se considerados como despesas financeiras.
----------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base na Revista EXAME de 2014.

Os itens que estão definidos no quadro 1 possibilitaram as informações sobre o desempenho da Empresa Petrobrás, que tem relevância para o estudo da contabilidade gerencial, considerando-se o período de análise de 2010 a 2014.

A justificativa de estudar o período de 2010 a 2014 está no fato de que a Revista EXAME fornece as informações operacionais da empresa estudada do ano anterior, o que significa que no ano de 2014 os dados foram divulgados no começo do segundo semestre de 2015. Os dados de 2015 só serão divulgados em meados de 2016, impossibilitando a divulgação dos dados deste último ano.

A tabulação dos dados foi realizada no Programa *Microsoft EXCEL*, utilizando uma estatística descritiva baseada em resultados absolutos e relativos, possibilitando uma melhor análise de desempenho da empresa nos períodos estudados.

4 Análise dos Resultados

4.1 Foco de Estudo: a Petrobrás

A Petrobrás é uma sociedade anônima de capital aberto, cujo acionista majoritário é a União Federal (representada pela Secretaria do Tesouro Nacional). Atua como uma empresa integrada de energia nos seguintes setores: exploração e produção, refino, comercialização, transporte, petroquímica, distribuição de derivados, gás natural, energia elétrica, gás-química e biocombustíveis. A Petrobrás é líder no setor petrolífero no Brasil (PETROBRÁS, 2014).

A Petrobrás foi fundada em 03 de outubro de 1953, pelo presidente Getúlio Vargas, com o objetivo de executar as atividades do setor petrolífero no Brasil. Em 1961 surge a primeira refinaria fundada no Rio de Janeiro, em 1963 é criado no Rio de Janeiro o centro de pesquisa e desenvolvimento tornando-se um dos mais importantes complexos de pesquisa aplicada no

mundo. Em 1968 a P-1¹ foi construída como uma plataforma móvel de perfuração, por meio da qual se descobriu o primeiro campo de petróleo na plataforma continental brasileira no mar de Sergipe em 1969, dando origem ao campo de Guaricema. Em 1974, mais uma descoberta na bacia de Campos em meio à crise do petróleo; em 1986, petróleo na Amazônia; em 2002, a gasolina Petrobrás é lançada nos postos; 2007, a descoberta do pré-sal, trazendo um novo horizonte para a indústria de petróleo mundial; em 2013, a produção no pré-sal alcança 300 mil barris de petróleo por dia, considerado um excelente desempenho (PETROBRÁS, 2014).

Desde sua fundação, em 1953, a Petrobrás tem percorrido um longo caminho de descobertas e desafios na exploração e produção de petróleo. E tem investido cada vez mais em tecnologia para atender à crescente demanda e alcançar seus objetivos. Com isso, a Petrobrás tem obtido destaque em diversos segmentos pelo reconhecimento de seu trabalho, conforme pode ser observado no Quadro 2.

Quadro2: Segmentos de destaque da empresa Petrobrás no Brasil

Pontos de Destaque
Está entre as dez maiores companhias de energia do mundo
Recebeu o prêmio de melhor empresa do setor de petróleo e gás
É a primeira das 50 maiores indústrias que opera no Brasil, de acordo com o ranking anual de Melhores e Maiores 2014, da revista Exame
Está em quinto lugar no ranking “As Marcas mais Valiosas do Brasil” (a premiação foi realizada pela revista Istoé dinheiro em abril de 2014)
Recebeu o prêmio de Melhor Empresa do Setor de Petróleo e Gás, do anuário Época Negócios 360°, divulgado em setembro de 2013

Fonte: Elaborado pelas autoras, extraído do site da Petrobrás, 2015.

Assim, ao longo desses 61 anos, a empresa Petrobrás tem alcançado muitos títulos que a deixa em uma posição significativa. É reconhecida mundialmente e é uma das empresas de maior destaque no mercado brasileiro, por sua característica de monopólio na economia do país.

Todavia, no ano de 2014, a Petrobrás teve seu patrimônio afetado por um escândalo ocorrido mediante desvio de dinheiro em um forte esquema de corrupção que envolve os dirigentes da estatal, empreiteiras e políticos, acusados de formação de quadrilha e lavagem de dinheiro (VEJA, 2014).

¹A P-1 foi a primeira plataforma móvel de perfuração construída, e tinha capacidade para operar em águas de até 30 metros de profundidade.

De acordo com as investigações, o clube autodenominação criada pelas próprias empreiteiras, teria desviado dos cofres da Petrobrás, só nesta etapa da investigação, quase 300 milhões de reais, afirma Malu Gaspar da Revista VEJA (2014).

Segundo o autor supracitado, o dinheiro desviado da Petrobrás vem trazendo fortes impactos econômicos e sociais, e isso têm afetado a empresa e toda a sociedade. As notícias repercutem no mundo, deixando clara a falta de ética e de gestão administrativa e contábil na empresa. Devido a esse desvio de dinheiro, a própria contabilidade gerencial realizada na empresa demonstrará teoricamente e na prática resultados desfavoráveis nos seus patrimônios líquidos, que repercute no desempenho da empresa no mercado brasileiro e internacional.

4.2 Desempenho da Petrobrás: análise dos indicadores gerenciais

Os indicadores de desempenho demonstram a evolução dos resultados da empresa Petrobrás com a finalidade de retratar um cenário ao longo dos anos (2010 até 2014) e destaca a real situação da empresa.

Na Tabela 1, é possível observar o crescimento, endividamento e lucro líquido da Petrobrás durante o tempo de estudo traçado. O crescimento da empresa em porcentagem retrata o seu dinamismo nos anos estudados e conforme os dados percebem-se oscilações, com destaque para a redução do mesmo a partir de 2013, refletindo no aumento do endividamento geral da empresa, e na queda do lucro líquido. Isso revela o comprometimento do patrimônio em obrigações, ocasionados pelos investimentos da empresa, além da redução do resultado nominal do exercício apurado depois de descontado os impostos de renda e a contribuição social, e ajustados os juros sobre o capital próprio, sem considerar os efeitos da inflação.

Tabela 1: Desempenho de Crescimento da Petrobrás

Ano	Crescimento	Endividamento Geral	Lucro Líquido
2010	11,0%	34%	21.027,50
2011	10,20%	33%	17.646,30
2012	12,20%	38,90%	10.225,10

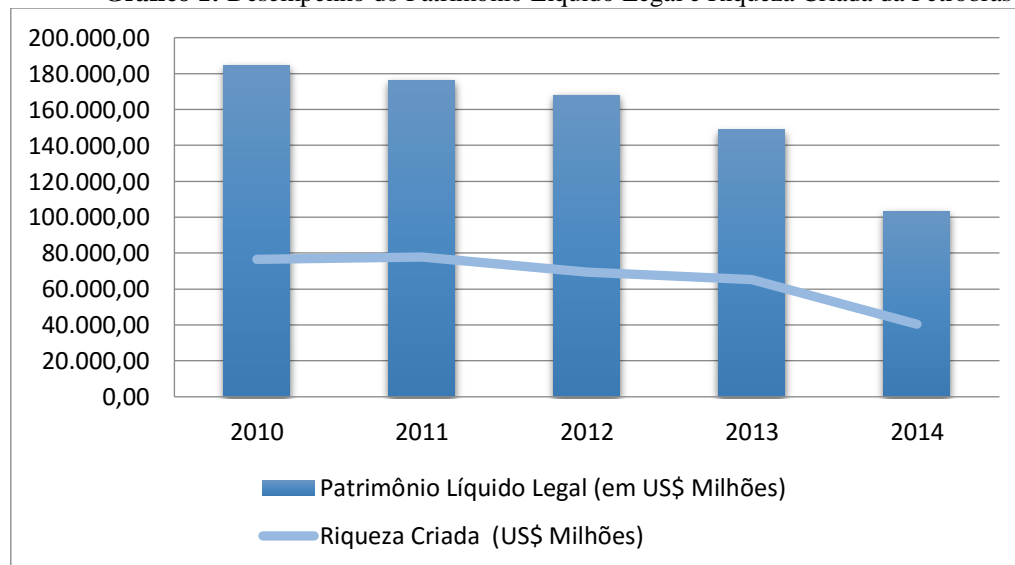
2013	2,80%	44,60%	9.992,30
2014	6,80%	35,40%	7.246,10

Fonte: Elaborado pelas autoras, com base na Revista EXAME – Melhores e Maiores Empresas do Brasil de 2011 a 2015.

Mesmo com altas e baixas nos resultados, a empresa tem mantido seu crescimento anual, no que diz respeito a ser a primeira do ranking da Revista Melhores e Maiores Empresas do Brasil. A queda nos lucros reflete a falta de gestão e ética dos administradores responsáveis.

Em uma visão mais ampla, no Gráfico 1, é possível observar o patrimônio líquido legal e a riqueza criada da empresa, ambos apresentando reduções ao longo dos anos estudados. No que diz respeito ao patrimônio líquido, a redução (em US\$ milhões) foi crescente de 2013 a 2014, de aproximadamente US\$ 25.000,00 milhões da riqueza criada e US\$ 46.000,00 milhões do patrimônio líquido. A causa desse fato pode ser explicada pelos inúmeros escândalos ocorridos na Petrobrás, que veio a ser divulgado no ano de 2014, envolvendo um grande esquema de desvio de dinheiro. Essa queda também influencia na redução da riqueza criada do país, porque é a riqueza criada que contribui para o aumento do PIB, e destaca o desempenho do patrimônio líquido legal da empresa, que tem o objetivo de medir a riqueza da mesma.

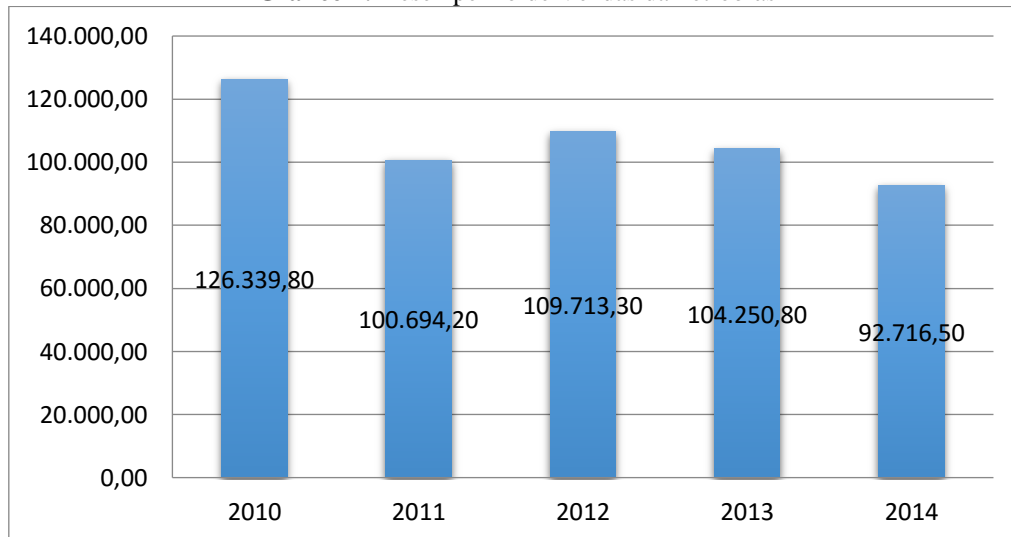
Gráfico 1: Desempenho do Patrimônio Líquido Legal e Riqueza Criada da Petrobrás



Fonte: Elaborado pelas autoras, com base na Revista EXAME – Melhores e Maiores Empresas do Brasil de 2011 a 2015.

No Gráfico 2, pode-se verificar o desempenho das vendas com valores quantitativos em dólares nos anos estudados. Esse resultado é obtido pelo valor de vendas calculadas através das diferenças aritméticas entre o valor das vendas brutas, deduzidas as devoluções, os abatimentos e os impostos sobre vendas. O que se observa são pequenas oscilações no crescimento de venda da empresa, devido à fragilidade e insegurança da empresa no mercado, ocasionada por problemas internos de administração, que repercute na perda de clientes do mercado nacional e internacional.

Gráfico 2: Desempenho de Vendas da Petrobrás

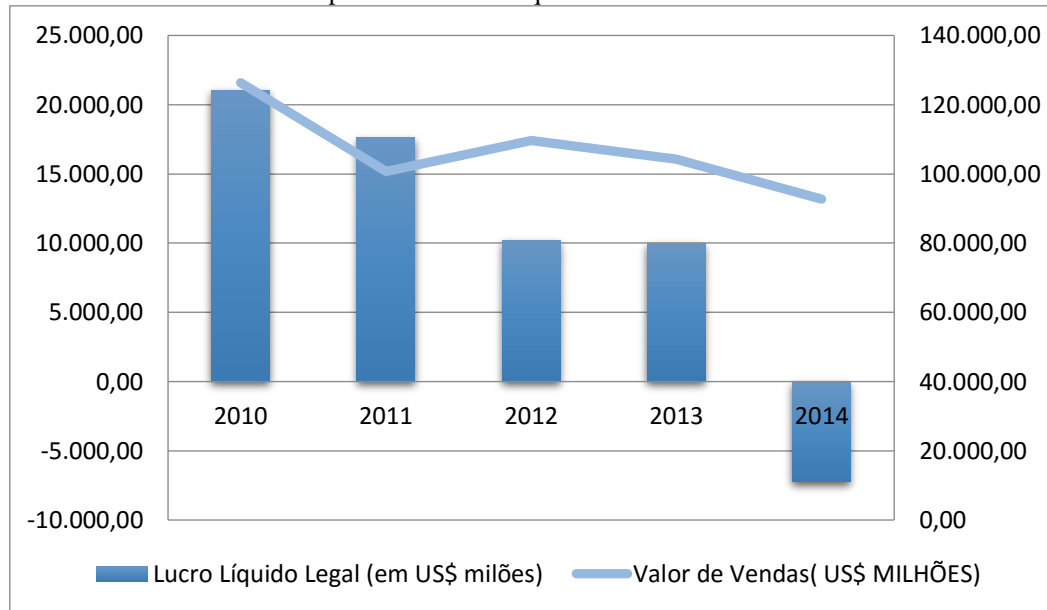


Fonte: Elaborado pela autora, com base na Revista EXAME – Melhores e Maiores Empresas do Brasil de 2011 a 2015.

Através do Gráfico 3, percebe-se que o lucro da Petrobrás tem apresentado resultados positivos de 2010 a 2013, mesmo com queda. Contudo, no ano de 2014 houve uma queda nos lucros da empresa registrando o valor de US\$ - 7.246.000,10. De acordo com o *site* de CAJANO (2015), o prejuízo em moeda nacional foi de R\$ 21.587 milhões no exercício de 2014 devido à perda de US\$ 44.636 milhões por desvalorização de ativos (*impairment*). O valor da baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente no ativo imobilizado oriundos do esquema de

pagamentos indevidos descoberto pelas investigações da operação lava jato (baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente) foi de R\$ 6.194 milhões.

Gráfico 3: Desempenho do Lucro Líquido x Valor de Vendas da Petrobrás



Fonte: Elaborado pela autora, com base na Revista EXAME – Melhores e Maiores Empresas do Brasil de 2011 a 2015.

No mercado nacional a venda dos produtos ofertados pela Petrobrás apresentou redução devido também ao aumento do preço dos mesmos, repercutindo assim, no lucro líquido da empresa. Em compensação, o preço do barril de petróleo e de outros produtos ofertados pela empresa no mercado internacional foi reduzido para compensar sua perda no mercado nacional. Ou seja, uma manobra estratégica para amenizar as perdas de venda e lucro da empresa, e do seu faturamento no mercado.

5 Considerações Finais

A contabilidade é uma ciência que estuda e auxilia as empresas, que dispõe de técnicas e práticas capazes de acompanhar todo o seu processo de desenvolvimento. Através de suas

demonstrações contábeis é capaz de identificar tudo o que acontece no financeiro de uma empresa, e assim, avaliar todos os pontos positivos e negativos, fazendo correções com o objetivo de obter bons resultados. Atua em diferentes ramos, entre eles, o da contabilidade gerencial, que é usada como ferramenta de gestão pelos administradores, oferecendo recursos de informações necessários para auxiliar as empresas na obtenção de um melhor desempenho de suas atividades.

O mercado empresarial cresce constantemente e para permanecer nesse meio faz-se necessário acompanhar as inovações e utilizar todos os recursos que possa lhes trazer benefícios.

Diante do exposto, constata-se a importância da contabilidade e da contabilidade gerencial para o bom funcionamento de uma empresa, cujos recursos disponibilizados permitem aos administradores e contadores conhecer e acompanhar o desempenho das mesmas. Contudo, deve-se salientar a necessidade desses recursos serem administrados de forma correta, para assim agregar valores, pois o mau uso desses recursos pode trazer consequências desfavoráveis ao desenvolvimento das empresas.

Pautando-se nessas reflexões, buscou-se nesse artigo analisar o comportamento da empresa Petrobrás através de seus indicadores de desempenho no período de 2010 a 2014, identificando pontos positivos e negativos, com base no banco de dados das Revistas Exame Maiores e Melhores Empresas do Brasil.

A partir das informações extraídas, baseadas na análise quantitativa dos dados, conclui-se que a empresa tem passado por situações financeiras difíceis, com um índice de endividamento elevado, oscilações e queda nas vendas, perda nos lucros, principalmente entre os anos de 2013 a 2014, depois dos inúmeros escândalos ocorridos revelados pela Operação Lava Jato, em 2014. Mesmo diante desses acontecimentos, a Petrobrás continua com perspectivas de crescimento e ocupando a primeira posição no ranking das Maiores e Melhores Empresas do Brasil.

Além disso, deve ser ressaltado que a empresa Petrobrás é caracterizada no mercado brasileiro como uma estrutura de mercado monopolista, o que de fato consolida a sua posição no mercado e o seu desempenho, mesmo com período de turbulência financeira e escândalos de corrupção provocados pela falta de ética dos administradores da empresa.

Logo, o artigo revela a importância da temática, podendo ser utilizado como base para outros estudos, por se tratar de uma área que está em constante crescimento e de um assunto atual. A demanda por informações precisas, tempestivas e de qualidade cresce à medida que surge a necessidade de observar novas situações, ressaltando-se a necessidade de transparência no processo de produção e disseminação destas informações, notadamente no que concerne à produção de relatórios financeiros e embasamento para o processo decisório.

Referências

ASSAF NETO, Alexandre. **Matemática Financeira e suas Aplicações**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATHINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, Mark S. - [et Al.]; **Contabilidade gerencial**: tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro, revisão técnica Rubens Famá. 3ª. Ed.- São Paulo: atlas, 2011.

CAJANO, Pamella. Disponível em: <www.investmentosenoticias.com.br/noticias/.../Petrobras-soma-prejuizo>. Acesso: outubro de 2015.

CARAVANTES, Geraldo R.; PANNON, Cláudia C., KLOECKNER, Mônica C. – **Administração**: teorias e processos. São Paulo: Pearson Pretice Hall, 2005.

CLEPALDE, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**: teoria e prática. 6ª. Ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

EXAME, Melhores e Maiores empresas do Brasil, Ed. 2011.

EXAME, Melhores e Maiores empresas do Brasil, Ed. 2012.

EXAME, Melhores e Maiores empresas do Brasil, Ed. 2013.

EXAME, Melhores e Maiores empresas do Brasil, Ed. 2014.

EXAME, Melhores e Maiores empresas do Brasil, Ed. 2015.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 11. Ed- Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GASPAR, Malu. **Professores do crime**. REVISTA VEJA, – Editora Abril. Ed 2404-ano 47- n° 51 de 17 de dezembro de 2014.

JERÔNIMO, Josie. **Campanha de Dilma sob suspeita**. In: ISTOÉ. Outubro de 2014.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 16ª. Ed.- São Paulo: Atlas, 2012.

PETROBRAS, Energia, pré-sal, bicomcombustível e tecnologia. Disponível em:<<http://www.petrobras.com.br/>>. Acesso em novembro de 2014.

PETROBRAS. Energia, pré-sal, bicomcombustível e tecnologia. Disponível em:<<http://www.petrobras.com.br/>>. Acesso em 01/02/2015.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária**: Origens e Desenvolvimento. São Paulo: atlas, 1999.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**– 23ª. Ed. rev. e atualizada – São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Edson Cordeiro. **Contabilidade Empresarial para Gestão de Negócios**: guia de orientação para apoio e consulta de executivos – São Paulo: atlas, 2008. Resumo

COD 8. ANÁLISE DE CUSTOS: ESTUDO DE CASO EM UM RESTAURANTE DA CIDADE DE JOÃO PESSOA/PB

William Velloso Júnior

Universidade Federal da Paraíba
wvjunior_billy@hotmail.com

Adriana Fernandes de Vasconcelos

Universidade Federal da Paraíba
adrifernandesvasconcelos@yahoo.com.br

Resumo

Esse estudo teve o objetivo de demonstrar como a gestão de custos pode gerar informações que podem ser úteis na tomada de decisão em um restaurante da Cidade de João Pessoa/PB. Foi efetuado um estudo de caso, e utilizaram-se os sistemas de custeio por absorção e variável para analisar os dados coletados. De acordo com os dados encontrados, verificou-se que durante o período da pesquisa, a empresa encontrava-se em dificuldades financeiras, apresentando prejuízo no trimestre. A margem de contribuição média não era suficiente para cobrir seus gastos fixos e os preços de venda médio, determinados pelo custeio variável, são maiores que o preço praticado atualmente. De posse dos dados encontrados, o gestor pode interagir para a melhoria da empresa e assim conclui-se que a gestão de custos pode ser útil para a tomada de decisões.

Palavras Chaves: Custos; Micro e Pequenas Empresas; Restaurantes.

1. Introdução, problematização e objetivos

As micro e pequenas empresas, na maioria das vezes, não tem noção real dos seus custos e conseqüentemente não conseguem dimensionar seus preços de vendas de modo a garantir a sua estabilidade. Nesse contexto, é fundamental para toda empresa que o valor cobrado pelos serviços e/ou vendas de seus produtos sejam suficientes para cobrir os seus gastos totais e para isso se faz necessário o conhecimento do comportamento e a gestão dos seus custos. Resnik (1990) *apud* Bacic et all (2011, p.9) diz que uma empresa “sem entender seus custos, poderá promover mercadorias e serviços ou apostar em projetos que não sejam lucrativos”, e as conseqüências “podem se revelar desastrosas para essas empresas [...] sem o subsídio de informações

adequadas”. Afirma Fonseca (2014), consultor no ramo de restaurante, no fracasso é comum identificar a falta de preparo, de informação e, principalmente de planejamento.

Corroborando com a afirmativa, o SEBRAE SP (2009), a respeito da mortalidade de empresas, afirma que um dos principais problemas são as deficiências na gestão empresarial, e enfatiza a importância da gestão dos custos. Na edição dos “10 Anos de Monitoramento da Sobrevivência e Mortalidade de Empresas”, o SEBRAE SP (2009) recomenda que seja realizado um esforço de capacitação em gestão empresarial para aqueles que possuem negócios constituídos. O trabalho aponta que é imprescindível às empresas o controle detalhado dos custos dos produtos e serviços oferecidos; adequada precificação dos mesmos e busca por apoio profissional quando aparecerem problemas de difícil solução.

Os custos de uma empresa são apurados para diferentes finalidades. A importância do entendimento dos conceitos e métodos de custos, da identificação dos pontos de equilíbrio (econômico, financeiro e contábil) da empresa, da margem de contribuição de cada produto e dos elementos envolvidos na composição para a determinação do preço de venda para as micro empresas e empresas de pequeno porte tem se acentuado nos dias atuais, em razão do aumento da competitividade, a exigência dos consumidores por preços menores, a necessidade de negociar pedidos especiais de clientes, etc. (SEBRAE SP, 2002).

A estruturação de um sistema de custos pode ser a chave do sucesso para as micro e pequenas empresas (MPEs), principalmente para os restaurantes. Para isso, estas empresas tem à disposição um amplo conjunto de ferramentas, fornecido pela Contabilidade, que permite modelar um sistema de custos adequado às suas necessidades, não necessitando ser tão complexo como aquele das empresas de maior porte. Vaz (2011b, p. 9) orienta que “o ideal antes de investir é ter uma noção exata das dificuldades de se gerenciar” e “adquirir conhecimentos para enfrentá-las”.

A implantação de um sistema de custos em uma empresa demanda uma série de procedimentos e conhecimentos dos seus processos produtivos, de modo a evitar distorções nas informações. Essa implantação, na maioria das vezes, traz um gasto muito elevado para a

empresa, desde a compra do software, a qualificação da mão de obra e o profissional encarregado pela operacionalização desse sistema.

Apesar de mais proveitosa quando da existência de um sistema de informação informatizado, ou através de um sistema integrado de gestão, a gestão dos custos pode ser implantada em qualquer empresa, desde que os proprietários tenham interesse e comprometimento. Neste contexto, surge o problema de pesquisa que é: de que forma a gestão de custos pode ser útil para tomada de decisões em um restaurante da Cidade de João Pessoa/PB?

Dessa maneira, o objetivo geral desta pesquisa é demonstrar como a gestão de custos pode gerar informações úteis para a tomada de decisões em um restaurante. Tendo como objetivos específicos: reunir os componentes e custos dos produtos que compõem a preparação dos alimentos prontos; distinguir os gastos envolvidos nos processos do restaurante em custos e despesas; identificar os custos indiretos e escolher a forma adequada de rateio; calcular o custo médio do quilo de alimento pronto e seu custo *per capita*; levantar todas as receitas recebidas pela empresa e demonstrar o resultado pelos custeios por absorção e variável; determinar os pontos de equilíbrio e determinar o preço de venda pelo *markup* multiplicador para o restaurante em estudo.

2. Referência Teórica

2.1 Contabilidade de Custos

Martins (2010, p. 21-22) afirma que,

a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle [...] fornecendo dados para que se estabeleçam padrões, orçamentos e outras formas de previsão e “[...] a ajuda às tomadas de decisões [...] no curto e longo prazos sobre produtos, preços, vendas, etc.

O entendimento das nomenclaturas usadas pela contabilidade de custos, como gasto, desembolso, investimento, custo, despesa, perda, custo de produção do período, custo da produção acabada, custo dos produtos vendidos, custos fixos, custos variáveis, custos diretos e

custos indiretos, é fundamental para uma boa comunicação entre as partes envolvidas, dentro da instituição.

Uma empresa, independentemente do setor em que atua, realiza uma série de gastos vinculados à administração, vendas e produção de bens ou realização de serviços. Os gastos podem ser classificados em custos (diretos e indiretos), despesas, perdas, desperdícios e investimentos. Independentemente da classificação dos gastos, é salutar que as empresas tenham um controle e gerenciamento eficiente sobre eles, inclusive para a correta discriminação em custos, despesas e investimentos. Sugere-se elaborar uma planilha e nela identificar todos os gastos da empresa. Alguns destes gastos podem ser alocados imediatamente aos departamentos que os deram origem e outros são comuns a mais de um departamento. Assim, os gastos da empresa que são imediatamente identificados com cada departamento, são a eles alocados sem maiores dificuldades. Entretanto, há aqueles gastos gerais, que são comuns a todos os departamentos pertencentes a uma divisão específica, ou à empresa como um todo. Neste caso, tais gastos devem ser registrados em uma conta de gastos comuns e depois rateados aos departamentos que os consomem, utilizando, para isso, uma base de rateio que seja razoável. (RIBEIRO, 2011; MARTINS, 2010; DUBOIS, 2009).

Outro ponto a destacar é o comportamento dos custos quando há alteração no volume de atividades da empresa, a separação entre custos fixos e variáveis permite avaliar esse comportamento. Há custos que permanecem constantes, se o volume de atividades aumentar ou diminuir, dentro de certos limites, como é o caso do aluguel. Por outro lado, há aqueles custos que acompanham o volume de atividades, aumentando ou diminuindo, como é o caso da matéria prima em uma indústria, das mercadorias no caso de uma empresa comercial ou da mão de obra no caso de uma empresa de serviços.

A análise deste comportamento dos custos é fundamental para determinar o Custo-Volume-Lucro da empresa, inclusive para auxiliar os gestores a identificar o ponto de equilíbrio da empresa, a margem de segurança operacional e a alavancagem operacional da empresa, além também de ajudar na tomada de diferentes tipos de decisões como por exemplo: identificar os produtos ou serviços que mais contribuem para a lucratividade da empresa, determinar os

produtos ou serviços que devem ter sua vendas incentivadas ou reduzidas, ou mesmo, excluídos, aceitar pedidos especiais por preços inferiores aqueles normalmente praticados, entre outras. (RIBEIRO, 2011; MARTINS, 2010; DUBOIS, 2009).

Após a compreensão destas terminologias, é necessário escolher o método que a empresa adotará para custear os seus produtos. Os métodos ou critérios de custeio mais conhecidos são: o custeio por absorção com ou sem departamentalização, o custeio *Activity Based Costing* (ABC), o custeio variável, o custeio *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW) ou custeio pleno. A opção por um desses métodos de custeio decorre do tipo de informação desejada e do entendimento dos gestores acerca do que representa o custo de um produto ou serviço. Para fins de elaboração das demonstrações contábeis as empresas utilizam o método de custeio por absorção, uma vez que é o único aceito pela legislação fiscal no Brasil. Entretanto, para atender as necessidades informacionais dos gestores pode ser utilizado qualquer dos métodos de custeio.

2.2 Gestão de Custos

A contabilidade gerencial fornece informações financeiras e não financeiras que auxiliam os gestores nas suas decisões. Corroboram com essa afirmação Horngren, Datar e Rajan (2012) ao comentarem que as informações da contabilidade gerencial ajudam no cumprimento dos objetivos de uma organização e auxiliam a gestão a desenvolver, comunicar e implementar estratégias, além de avaliar desempenho dos processos e pessoas.

Para Horngren, Datar e Rajan (2012) um processo de decisão passa por cinco etapas: 1) Identificar o problema e incertezas; 2) Obter informações; 3) Fazer previsões sobre o futuro; 4) Tomar decisões, escolhendo entre as alternativas e; 5) implementar a decisão, avaliar o desempenho e aprender.

Para um funcionamento adequado dessas etapas, sistemas de informação e gestão devem estarem interligados formando um sistema único e assim auxiliar os administradores nas tomadas de decisão. Um sistema contábil é formado por partes inter-relacionadas também chamadas de subsistemas, e entre estes, os principais são o subsistema de contabilidade financeira e o

subsistema de gestão de custos. Este se preocupa em fornecer dados para usuários internos, seguindo os objetivos gerenciais, e não segue nenhum critério formal para as entradas e processamento, apresentado três objetivos amplos de fornecer: 1. Números para computar o custo de serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão; 2. Informações para o planejamento e controle; 3. Relatórios para tomadas de decisões. (HANSEN; MOWEN, 2001).

As informações para o primeiro objetivo do subsistema de gestão de custos vão depender da natureza do objeto a ser custeado, da administração querer saber o seu custo e o custo para produzir esta informação, pois a depender do porte da empresa os recursos (financeiros, pessoas, equipamento, etc.) podem não ser suficientes para tornar viável a gestão eficaz de custo. Por mais simples que seja a empresa, com o auxílio de computadores pessoais, planilhas eletrônicas e noções de contabilidade é possível um gestor administrar, planejar, controlar e custear seus produtos e serviços.

2.3 Contabilidade de Custos em Restaurantes.

A operação de alimentos e bebidas é dinâmica e complexa, envolvendo diversos processos e uma grande quantidade de informações as quais são fundamentais para as tomadas de decisões.

O embasamento dessas decisões é adquirido através de informações criteriosas, dando assim uma visão gerencial do processo (funcionamento do restaurante), o qual pode ser dividido nas seguintes etapas segundo Fonseca (2014, p. 39): compras, recebimento, estocagem, produção, vendas e contabilização.

Fonseca (2014, p. 39-40) afirma que o funcionamento de um restaurante “acontece de forma cíclica e dinâmica” e ainda que “todas as etapas são permeadas de diversas tarefas específicas, que devem acontecer de maneira bem conjugada e interligada” e orienta que “a comunicação entre os setores e os responsáveis por cada uma dessas etapas é fundamental”, e que “a coordenação e troca de informações deve acontecer de maneira formal e documentada”, pois

esta movimentação envolve ativos da empresa. Cada etapa recebe e provê informações para as outras, e só dessa maneira pode haver um trabalho concatenado e conciso.

Kimura (2003, p. 11) afirma que o sistema de custo padrão pode ser empregado para o controle das atividades e que é um instrumento valioso que permite criar metas e aferir resultados.

A utilização de instrumentos para a documentação das atividades deve ser constante, planejada, criteriosa e sistemática. É desses instrumentos que sairão as informações necessárias para a tomada de decisões.

Toda a documentação dessa movimentação auxiliará e deverá ser utilizada para a alocação dos custos correspondentes a cada centro de custo e para o registro formal da movimentação na transição das etapas.

Fonseca (2014, p. 41) orienta que:

as transações contábeis devem ser feitas por pessoas especializadas. Já as informações gerenciais devem ser conferidas pela gerência, na etapa denominada contabilização. A conferência é a verificação das informações dos setores, pela documentação, devendo ser feita de maneira criteriosa e contínua, para que possa ser confiável e efetiva.

Já para Vaz (2011b, p. 9), “O controle de custos se faz necessário e a forte concorrência nos obriga a isso”, e no momento atual “a redução de custos não tem somente o objetivo do lucro – significa a sobrevivência da empresa”.

Como em toda empresa industrial, um restaurante tem seus gastos definidos em custo, despesa, investimento, perdas e desperdícios. Dentre os custos com grande significância está a mão de obra que segundo Vaz (2011b, p. 15) “situam-se entre 25 e 30% do valor do faturamento total, o que justifica a adoção de um rigoroso controle”. Corroborando com Vaz (2011b), Kimura (2003) sobre a significância de valor e do controle da mão de obra em um restaurante.

No caso da mão de obra Vaz (2011b) chama atenção para os gastos inerentes a mão de obra como: o recrutamento e seleção, o treinamento de pessoal, o absenteísmo (ausência do trabalhador no emprego), rotatividade de pessoal, produtividade de mão de obra, rotina de trabalho, dimensionamento da equipe do restaurante e outros fatores que influenciam nestes gastos como hora extra, acidente de trabalho, doença, entre outros.

Os recursos humanos são de extrema importância para qualquer empresa, e estão diretamente relacionados à qualidade dos serviços prestados.

Outro gasto significativo é o com material direto ou matéria prima e segundo Kimura (2003, p.17) representa “o maior item dentro do custo total”, e o fato de destacá-lo “permite avaliar rapidamente a influência de uma variação do seu preço ou ao rendimento de sua utilização sobre o custo final do produto”.

Este custo pode ser dividido em alimentar e não alimentar para Kimura (2003) sendo o custo alimentar o de maior peso entre os dois. O custo não alimentar envolve materiais descartáveis e produtos de higiene e limpeza.

Segundo Vaz (2011b, p.65) os gastos com produtos descartáveis têm valores significantes e precisam ser controlados e uma forma de reduzir seria a substituição por utensílios reutilizáveis que ofereçam condições para uma perfeita higienização, que sejam resistentes e possa manter uma boa aparência por um bom período.

Já para o custo alimentar, um documento de extrema importância para o restaurante, na área de produção, é a ficha técnica², onde é registrado todo o processo de elaboração e consumo de matérias-primas utilizadas pelos pratos, suas quantidades e seu valor total de produção. Vaz (2011b, p.77) afirma que a ficha técnica é um “precioso instrumento operacional e gerencial” e que seu “potencial é inquestionável”.

O planejamento da quantidade de alimentos a ser produzidos por dia deve seguir parâmetros de histórico passado de modo a evitar ou minimizar os desperdícios de alimentos processados. Para isso deve-se levar em consideração a quantidade de usuários, diversificação de produtos, e *lay out* da distribuição e equipamentos. (KIMURA, 2003, p. 58).

Nos gastos indiretos de fabricação seus componentes visam proporcionar que a matéria prima, por meio da mão de obra direta, seja transformada em alimentos nos restaurantes.

² Ficha Técnica – Registra todo o processo de elaboração dos pratos, bem como das matérias-primas utilizadas, suas quantidades e seu valor total de produção. É dividida basicamente em duas partes. A primeira, gerencial, identifica os custos de matéria-prima inerentes àquela preparação. A segunda, operacional, identifica todas as etapas da produção, além de exibir uma fotografia do prato montado.

Vaz (2011b, p.43-53) orienta que “todo o gasto que puder ser excluído ou reduzido retorna de forma favorável ao empresário”. E ainda sugere que nos gastos indiretos de fabricação existam controles que precisam ser feitos de forma periódica de modo a reduzir gastos como: os serviços de manutenção preventiva, reposição de utensílios, uniformes, equipamentos de proteção individual (EPI) e produtos de limpeza, higiene e descartáveis.

Um ponto de extrema importância nos custos de um restaurante é o controle ao desperdício, pois este se mostra bastante significativo na produção de alimentos, sendo considerado como ineficiência dos recursos humanos e estrutura da empresa. (VAZ, 2011b).

Para minimizar custos é preciso uma boa administração das compras e de mão de obra, a utilização correta dos insumos de produção e a adequada comercialização e distribuição dos produtos. Outros fatores precisam ser analisados, como fraudes internas, perdas com inadimplência e custo financeiro com empréstimos.

Para apurar o resultado de um serviço de alimentação precisa-se conhecer todos os gastos e as receitas incorridos em um determinado período. Vaz (2011b) sugere dois modelos para o gestor apurar resultados: um diário e outro periódico.

Toda a documentação utilizada nas etapas de um restaurante devem ser confiável de modo a possibilitar extrair índices que ajudarão na análise e comparação dos resultados operacionais.

Esses índices e outros que são extraídos da contabilidade gerencial e de custos irão fornecer subsídios para a tomada de decisões pelos gerentes e proprietários.

Já para a formação do preço de venda do produto são utilizados dois métodos: o empírico ou informal e o formal ou científico.

Qualquer que seja o método empregado para gerenciar um restaurante, se faz necessário um conhecimento básico, por partes dessas pessoas envolvidas no restaurante, e um profissional capacitado, o Contador, para organizar, processar e fornecer essas informações de forma confiável ao seu usuário.

3. Procedimento metodológico

Esta pesquisa enquadra-se como descritiva quanto aos objetivos, quantitativa quanto ao problema e para os procedimentos como estudo de caso e bibliográfica. A coleta de dados iniciou-se com uma análise da estrutura física, operacional e documental da empresa, verificando quais os tipos de registros existentes e as formas de controle, quais os produtos oferecidos, quais os insumos, os gastos existentes, a área de cada setor da empresa, quantidade de funcionários e outros aspectos necessários ao estudo de caso.

Após os levantamentos iniciais, foram utilizados os documentos de coletas de dados e planilhas eletrônicas existentes na empresa. Por não existir uma ficha técnica para cada produto conforme orientação de Fonseca (2014), foram confeccionadas pelo pesquisador planilhas eletrônicas para analisar os dados coletados na empresa. Mediram-se todas as áreas utilizadas pela empresa, seus pontos de água e energia e levantou-se o consumo e tempo de funcionamento médio dos equipamentos e iluminação.

Verificaram-se documentos históricos da empresa para coletar dados sobre manutenção e conservação do prédio. Não foram encontrados dados históricos sobre os equipamentos utilizados na empresa, para isso, procuraram-se produtos iguais ou semelhantes no mercado para saber seu preço atual, e através de uma avaliação feita pelo proprietário, foi determinado o tempo de vida útil desses equipamentos e assim calculado a depreciação dos mesmos.

Após o levantamento de todos estes dados foi estabelecido o preço médio de um quilo de alimento pronto com base nos sistemas de custeio por absorção e variável, e efetuada uma análise gerencial com a determinação dos pontos de equilíbrio (financeiro, econômico e contábil), determinação do preço de venda pelos custos por absorção e variável, e outros aspectos pertinentes ao funcionamento da empresa e checagem do valor recebido pela empresa, pelo prato, se é suficiente para manter o seu equilíbrio econômico/financeiro e apresentar possíveis soluções para os problemas encontrados.

4. Análise e interpretação dos resultados

Foi feita a organização dos papéis utilizados pela empresa para controle de entrada e saída de produtos; relatórios de venda de produtos; relatórios contábeis; análise das planilhas eletrônicas utilizadas pela empresa; relacionamento dos equipamentos utilizados nas áreas de produção, venda e atendimento; medição das áreas físicas da organização; registro dos pontos de consumo de energia e contagem do estoque existente na empresa para checagem com o estoque existente na planilha eletrônica da empresa; coleta de informações no tocante a mão de obra. O objetivo foi separar e classificar os gastos em custos direto, indireto, fixos e variáveis, as despesas, e as receitas de vendas por produto, para subsidiar a análise gerencial e de custos e responder a pergunta problema desta pesquisa.

Os dados foram coletados na própria empresa através dos registros destes papéis, que foram fornecidos pelo proprietário, e lançados numa planilha desenvolvida pelo pesquisador, para análise e interpretação dos dados coletados. Todas as informações descritas foram fornecidas pelo proprietário e/ou observações feita pelo pesquisador dentro da empresa.

4.1 Consumo de alimentos por prato.

Tabela 11 – Peso médio dos alimentos utilizados na produção mensal e consumo médio por prato equivalente

Produto	Janeiro	Perc.	Fevereiro	Perc.	Março	Perc.
Grãos e semelhantes	260,110	18,05%	221,530	22,39%	303,740	25,30%
Temperos	60,080	4,17%	51,810	5,24%	54,150	4,51%
Proteínas animal	289,870	20,11%	260,660	26,34%	333,000	27,74%
Verduras	584,810	40,58%	335,600	33,92%	398,410	33,19%
Frutas	246,250	17,09%	119,850	12,11%	111,060	9,25%
Total em Kg	1.441,120	100,00%	989,450	100,00%	1.200,360	100,00%
Qte pratos equivalentes vendidos	1.193,00		985,30		1.131,20	
Consumo médio por prato em Kg	1,208		1,004		1,061	

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

A forma de determinar o custo *per capita* por cliente é computar o peso total dos alimentos utilizados, antes da fase de preparação, e dividir pela quantidade de pratos vendidos no dia, sem subtrair do que sobrou. Este procedimento despreza as sobras reaproveitáveis que serão utilizadas no outro dia.

O reaproveitamento irá reduzir a quantidade de novos alimentos produzidos no próximo dia e utilizando-se o mesmo processo, ter-se-á um consumo per capita menor por cliente neste dia. Este procedimento não serve para analisar o consumo per capita diário, porém funciona para avaliar o consumo per capita por período (semana, quinzena ou mês), fornecendo assim um valor médio desse consumo por pessoa.

4.2 Custo médio de um quilo de alimento produzido.

Tabela 2 – Custo médio de um quilo de alimento produzido

Custo Primário	Janeiro	Fevereiro	Março
Custo direto variável	R\$ 6.700,52	R\$ 5.499,42	R\$ 6.626,28
Mão de obra fixa	R\$ 3.308,70	R\$ 3.308,70	R\$ 3.308,70
Total para produzir	R\$ 10.009,22	R\$ 8.808,12	R\$ 9.934,98
Custo médio R\$ / Kg	R\$ 6,95	R\$ 8,90	R\$ 8,28
Gastos Totais	Janeiro	Fevereiro	Março
Custo fixo e variável	R\$ 7.096,48	R\$ 5.895,39	R\$ 7.022,25
Despesa fixa e variável	R\$ 5.208,53	R\$ 5.738,81	R\$ 6.078,77
Mão de obra fixa	R\$ 3.308,70	R\$ 3.308,70	R\$ 3.308,70
Total para produzir	R\$ 15.613,71	R\$ 14.942,89	R\$ 16.409,72
Custo médio R\$ / Kg	R\$ 10,83	R\$ 15,10	R\$ 13,67

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Para determinar o custo médio do produto, calculou-se o custo primário e o total de gastos incorridos no período e analisaram-se os dois resultados modelos. Nesta pesquisa considerou-se o total de gastos incorridos no período, dividido pelo total de pratos equivalentes vendidos, para determinar o custo médio de um quilo de alimento produzido.

4.3 Custo da mercadoria vendida mensal e demonstração do resultado pelo custeio por absorção.

De posse dos dados calcula-se o custo da mercadoria vendida mensal com base no custeio por absorção, e sendo considerado como a quantidade vendida de refeições a quantidade equivalente de pratos comercializados, este custo por mês está demonstrado na tabela 3.

Tabela 3 – Custo da mercadoria vendida e custo unitário pelo custeio por absorção

Tipo do Custo	Janeiro	Fevereiro	Março
Custo direto variável	R\$ 6.700,52	R\$ 5.499,42	R\$ 6.626,28
Custo direto fixo	R\$ 395,97	R\$ 395,97	R\$ 395,97
Mão de Obra Direta	R\$ 3.308,70	R\$ 3.308,70	R\$ 3.308,70
Total do CMV	R\$ 10.405,18	R\$ 9.204,09	R\$ 10.330,95
Quantidade equivalente de refeições produzidas	1.193,00	985,30	1.131,20
Custo Unitário da refeição	R\$ 8,72	R\$ 9,34	R\$ 9,13

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Fechou-se o custeio por absorção com a demonstração de resultados do restaurante detalhada na tabela 4.

Tabela 4 – Demonstração do resultado do exercício pelo custeio por absorção

DRE		Janeiro	Fevereiro	Março
Receita operacional bruta	(+)	R\$ 12.082,50	R\$ 10.112,00	R\$ 11.561,00
Imposto Simples	(-)	-R\$ 392,68	-R\$ 328,64	-R\$ 375,73
Receita operacional líquida	(=)	R\$ 11.689,82	R\$ 9.783,36	R\$ 11.185,27
Custo da Mercadoria Vendida	(-)	-R\$ 10.405,18	-R\$ 9.204,09	-R\$ 10.330,95
Lucro Bruto	(=)	R\$ 1.284,63	R\$ 579,27	R\$ 854,32
Despesas Administrativas = (1)+(2)	(-)	-R\$ 5.208,53	-R\$ 5.738,81	-R\$ 6.078,77
Despesas Variáveis (1)		-R\$ 1.326,23	-R\$ 1.289,25	-R\$ 1.615,01
Despesas Fixas (2)		-R\$ 3.882,30	-R\$ 4.449,56	-R\$ 4.463,77
Prejuízo		-R\$ 3.923,89	-R\$ 5.159,53	-R\$ 5.224,46

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

4.4 Demonstração do resultado pelo custeio variável.

De posse de todos os gastos já rateados e separados em custos e despesas, no custeio variável, foi feita a DRE com base nos conceitos do sistema de custeio e demonstrada na tabela 5.

Tabela 5 – Demonstração do resultado do exercício pelo custeio variável (continua)

DRE		Janeiro	Fevereiro	Março
Receita total das refeições	(+)	R\$ 12.082,50	R\$ 10.112,00	R\$ 11.561,00
Imposto simples sobre a receita total	(-)	R\$ 392,68	R\$ 328,64	R\$ 375,73
Receita líquida das refeições	(=)	R\$ 11.689,82	R\$ 9.783,36	R\$ 11.185,27
Custos variáveis (1)		R\$ 6.700,52	R\$ 5.499,42	R\$ 6.626,28
Despesas variáveis (2)		R\$ 1.326,23	R\$ 1.289,25	R\$ 1.615,01
Total dos gastos variáveis = (1)+(2)	(-)	R\$ 8.026,75	R\$ 6.788,67	R\$ 8.241,29
Margem de Contribuição das Refeições	(=)	R\$ 3.663,07	R\$ 2.994,69	R\$ 2.943,98
Custos fixos (3)		R\$ 395,97	R\$ 395,97	R\$ 395,97
Despesas fixas (4)		R\$ 3.882,30	R\$ 4.449,56	R\$ 4.463,77

Tabela 5 – Demonstração do resultado do exercício pelo custeio variável (conclusão)

Mão de Obra Fixa (5)		R\$ 3.308,70	R\$ 3.308,70	R\$ 3.308,70
Total de gastos fixos = (3)+(4)+(5)	(-)	R\$ 7.586,97	R\$ 8.154,23	R\$ 8.168,44
Prejuízo		-R\$ 3.923,89	-R\$ 5.159,53	-R\$ 5.224,46
Quantidade de refeições equival. vendidas no mês		1.193,00	985,30	1.131,20
Margem de contribuição unitária mensal		R\$ 3,07	R\$ 3,04	R\$ 2,60

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Os valores encontrados para o prejuízo da empresa são iguais nos dois sistemas de custeio, com uma ideia melhor de quanto está sendo à margem de contribuição de cada prato, em média, para que se consiga cobrir os gastos fixos.

4.5 Determinação do preço de venda – *markup*³ multiplicador.

O preço encontrado é apenas uma referência e poderá sofrer variações, para mais ou para menos, dependendo das condições de mercado e negociações com cada cliente, os valores encontrados do preço de venda por mês foram R\$ 11,95; R\$ 12,66 e R\$ 12,99 para os meses de janeiro, fevereiro e março, respectivamente, pelo custeio por absorção. Já para o custeio variável os valores foram R\$ 11,84; R\$ 13,36 e R\$ 13,40. As variações encontradas entre os sistemas de custeio são característicos de cada um, salienta-se que o preço de venda encontrado em cada mês é diferente, proveniente dos gastos fixos e da quantidade de dias úteis no mês que interfere bastante na quantidade de refeições servidas.

4.6 Determinação dos pontos de equilíbrio.

Os pontos de equilíbrio foram determinados pelo custeio variável e foi utilizado a taxa de juros Selic para remunerar o capital investido, sendo os valores dessa taxa de 0,94%, 0,82% e 1,04% para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2015, respectivamente.

³ *Markup* – é um método que adiciona uma certa margem de lucro aos custos totais do produtos, representada por um percentual, que deverá propiciar um preço de venda para que a empresa possa cobrir suas despesas. DUBOIS; KULPA; SOUZA (2009, p. 228.).

Tabela 62 – Comparação entre os pontos de equilíbrio e as vendas

Pontos de Equilíbrio	Janeiro	Fevereiro	Março
Contábil	2.472	2.683	3.139
Econômico	2.562	2.854	3.458
Financeiro	2.094	2.302	2.694
Quantidade equivalente vendida	1.193	985	1.131
Diferença entre equilíbrio financeiro e vendas	-901	-1.317	-1.563

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

De acordo com esses dados percebe-se que a empresa não está atingindo nenhum dos seus pontos de equilíbrio. Isto mostra claramente o porquê da empresa está apresentando prejuízo neste trimestre.

5. Conclusão.

A partir do momento que a empresa levanta seus custos, ela consegue visualizar quanto cada gasto contribui percentualmente para a formação do custo da mercadoria vendida, e gerenciar a influência das variações nos preços desses componentes envolvidos, vendo os reflexos no dimensionamento do seu preço de venda e na margem de lucro.

Ficou claro que a empresa estava brigando por preço ao manter o preço do seu almoço em R\$ 10,00, e que também não tinha ideia de quanto realmente estava custando para ela, em média, uma refeição, tendo em vista os dados encontrados.

Os pontos de equilíbrio e os resultados negativos encontrados nos meses da pesquisa refletem a dificuldade financeira porque passa a empresa, talvez fruto de um planejamento financeiro inadequado. O peso do valor do empréstimo na composição das despesas fixas é significativo, contribuindo para o prejuízo do restaurante.

São através de informações úteis como essas, produzidas pela gestão de custos, que os proprietários de um restaurante tomarão suas decisões de agora em diante, o que efetivamente responde ao problema de pesquisa que foi de que forma a gestão de custos pode ser útil para a tomada de decisões em um restaurante da Cidade de João Pessoa/PB?

Ainda de acordo com os dados encontrados, verificou-se que, durante o período da pesquisa, a empresa apresentou na DRE um prejuízo de R\$ 14.307,88 no trimestre. A sua margem de contribuição média de R\$ 2,90 não foi suficiente para cobrir seus gastos fixos e, os preços de venda, médio, determinados pelo custeio variável (R\$ 12,87) são maiores que o seu preço praticado atualmente (R\$ 10,00). Dessa forma, conseguiu-se demonstrar que a gestão de custos pode gerar informações úteis para a tomada de decisões e o objetivo geral foi atingido. Conclui-se também, que o valor recebido pelo restaurante do tipo *self service* sem balança, na venda por prato, não é suficiente para manter o seu equilíbrio econômico/financeiro, e conseqüentemente, não é suficiente para cobrir os seus gastos totais.

REFERÊNCIAS

- BACIC, Miguel Juan; et all. **Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos nas pequenas e médias empresas**. São Paulo, Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo: 2011. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/manuais_pmes/conteudo/m04.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2014.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de contribuição**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FONSECA, Marcelo Traldi. **Tecnologias gerenciais de restaurantes**. 7. ed. São Paulo: SENAC, 2014.
- GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.
- HORNGREN, Charles T; DATAR, Srikant M; RAJAN, Madhav. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 14. ed. New Jersey: Pearson education, 2012.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil 2001**. Rio de Janeiro: IBGE, 2003. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/microempresa/>>. Acesso em: 03 dez. 2014.

KIMURA, Alice Yoshiko. **Planejamento e administração de custos em restaurantes industriais**. São Paulo: Livraria Varela, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

OLIVEIRA, Djalma de P. R. **Planejamento Estratégico: conceito, metodologia e práticas**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SEBRAE (2007). Biblioteca On-line. **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade das MPE Paraíba**: 2005. Disponível em: <[http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/8BD4A00AE6BC6EAA8325734C006585F1/\\$File/NT00036076.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/8BD4A00AE6BC6EAA8325734C006585F1/$File/NT00036076.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2014.

SEBRAE (2008). Biblioteca On-line. **Fatores condicionantes e taxas de sobrevivência e mortalidades das micros e pequenas empresas no Brasil: 2003–2005**. Disponível em: <[http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/\\$File/NT00037936.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/$File/NT00037936.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2014.

SEBRAE (2013). **Sobrevivência das empresas no Brasil**: coleção estudos e pesquisas. Brasília, DF: SEBRAE, 2013. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf>. Acesso em: 24 jan. 2015.

SEBRAE (2014). Biblioteca On-line. **Boletim Estudos & Pesquisas n. 34 out. 2014**. Disponível em: <[http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/1890bc4e0496dbc79a7cae33b35b652e/\\$File/5156.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/1890bc4e0496dbc79a7cae33b35b652e/$File/5156.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2014.

SEBRAE (2015). **Participação das micros e pequenas empresas na economia brasileira**: relatório executivo. Brasília, DF: SEBRAE, Unidade de Gestão Estratégica, Fev 2015. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/e55cdb1932bc40120b21bf4d277bb6ea/\\$File/5307.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/e55cdb1932bc40120b21bf4d277bb6ea/$File/5307.pdf)>. Acesso em 30 abr 2015.

SEBRAE-SP (2002). **A gestão dos custos nas MPES Paulistas**: um estudo exploratório. São Paulo: SEBRAE, 2002. Disponível em: <

http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/estudos_tematicos/gestao_custos_mpes.pdf >. Acesso em 01 dez. 2014.

SEBRAE-SP (2009). **10 anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. São Paulo: SEBRAE, 2009. Disponível em: <http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/mortalidade/10_anos_mortalidade_apresentacao.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2014.

SEBRAE-SP (2010). **Doze anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. São Paulo: SEBRAE, 2010. Disponível em: <http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/mortalidade/mortalidade_12_anos.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2014.

VAZ, Célia Silvério. **Alimentação de coletividade**: uma abordagem gerencial. 3 ed. Brasília: [s.n.], 2011a. 228 p.

VAZ, Célia Silvério. **Restaurantes**: controlando custos e aumentando lucros. 2. ed. Brasília: Metha, 2011b. 196 p.

VITO, Daniela Ferreira et al. **Administração estratégica nas empresas de pequeno porte do segmento de restaurantes**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em administração de empresas). São Paulo: Universidade Paulista, 2008. Disponível em: <[http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/304BE38D1489DF948325758F0059F3C9/\\$File/NT000403BA.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/304BE38D1489DF948325758F0059F3C9/$File/NT000403BA.pdf)>. Acesso em: 18 out 2014.

COD 13. ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO DE UMA EMPRESA DE ASSESSORIA CONTÁBIL SOB AS PERSPECTIVAS DO COSO II

Fábio Assunção de Castro

Faculdade Maurício de Nassau – Unidade João Pessoa
fabiocastro.nassau@gmail.com

Davi Jônatas Cunha Araújo

Universidade Federal da Paraíba - UFPB
davijonatass@gmail.com

Marília Augusta Raulino Jácome

Universidade Federal da Paraíba - UFPB
raulino.marilia@gmail.com

Resumo

O objetivo deste estudo foi verificar quais as perspectivas do Coso II (2004) encontravam-se relacionadas ao ambiente organizacional de uma empresa que presta serviços de assessoria contábil. Trata-se de uma pesquisa exploratório-qualitativa, realizada através de pesquisa bibliográfica, documental e com análise de conteúdo realizada através do resultado da aplicação de questionário com os funcionários da empresa. O modelo de controle apresentado pela empresa foi comparado em relação às perspectivas do modelo apresentado pelo Coso II (2004) no que se refere ao ambiente interno, definição dos objetivos, identificação dos eventos, avaliação e reposta aos riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação, e monitoramento. Além disso, foi estabelecido um critério de avaliação percentual, por meio do qual se pode mensurar dentro das perspectivas apresentadas pelo modelo do Coso II (2004) em comparação ao modelo de controle interno implantado na empresa, quais estavam sendo executadas. Com relação às similaridades e às diferenças dos resultados apresentados, destaca-se que o modelo de controle interno implantado na empresa e o Coso II (2004), apresenta em comum a busca pela realização de procedimentos internos que garantam confiabilidade nos controles. Em geral, as estruturas dos modelos apresentados definem que as responsabilidades pela manutenção do controle interno pertencem à direção.

Palavras-chave: Controle Interno. Empresa. COSO II.

1 INTRODUÇÃO

Os desafios consequentes do cenário econômico têm conduzido às empresas a percepção do gerenciamento dos seus riscos, o que torna cada vez mais clara a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos (COSO, 2004). Essa percepção resultou no desenvolvimento de estruturas padrão de controles internos, sendo compostas por normas, políticas e regulamentos específicos com o objetivo de auxiliar as organizações na implantação dos seus controles internos. Em termos práticos, o conjunto de melhores práticas do mercado, intitula-se como governança corporativa que, conforme (CARVALHO, 2002), são os princípios que regem o processo decisório de uma empresa fazendo com que o controle atue em benefício das partes que detêm os direitos legais sobre a companhia. Ainda corroborando, Piccoli *et al.* (2014) afirma que, a governança tende a dificultar comportamentos oportunistas por parte do agente, assim, empresas que possuem boas práticas de governança, consequentemente possuem um volume menor de conflito de agências.

O conselho de administração, como um órgão que age como intermediário dos acionistas e dos gestores, tem adotado relevantes atribuições para garantir aos fornecedores de capital da organização a proteção legal de seus investimentos, monitorando as decisões tomadas pelos administradores e constatando se elas, de fato, estão de acordo com os interesses dos proprietários, reduzindo os possíveis conflitos de interesse (Andrade, *et al.* 2009).

Como ferramenta de gestão, a governança corporativa tem se tornado um importante instrumento de condução da administração, independentemente do porte da empresa, isto por que, face as incertezas do cenário econômico, não dependem do seu porte, uma vez que, o desafio consiste em saber o nível de incerteza suportado pela empresa sem prejudicar os interesses dos seus agentes externos e internos (COSO, 2004).

A contextualização desse estudo situa-se na comparação entre a estrutura de controle interno de uma empresa de assessoria contábil, que é responsável por conduzir o controle financeiro das organizações, e o *checklist* de controle interno proposto pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway*. O COSO consiste em uma associação de

cinco instituições privadas: Associação Americana de Contabilidade – AAA; Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA; Executivos Financeiros Internacionais – FEI; Associação dos Contabilistas e Profissionais da Área Financeira em Negócios – IMA e o Instituto dos Auditores Internos – IIA, que se unificaram e propuseram uma estrutura conceitual sobre gerenciamento de riscos, controles internos e dissuasão de fraudes, adaptável e aplicável a qualquer tipo de organização (COSO, 2016).

Neste contexto, o entendimento do funcionamento dos procedimentos de controle interno motivou a busca pela resposta da seguinte pergunta de pesquisa, *quais procedimentos de controle interno, de uma empresa de assessoria contábil, encontram-se relacionados as diretrizes técnicas propostas pelo modelo COSO II (2004)?*

A escolha por analisar o modelo de controle interno de uma empresa de assessoria contábil se deu em virtude das próprias características peculiares demonstradas pela atividade, como, a utilização da mão de obra técnica especializada para o exercício de suas atividades e o grau de sigilo exigido no tratamento das informações disponibilizadas pelos seus clientes. Com base nisto, o objetivo deste estudo foi verificar a relação entre a estrutura de controle interno desse tipo de empresa, na perspectiva setores x gestores, e o modelo de controle interno proposto pelo COSO II.

A análise da perspectiva setores x gestores será dada por meio da comparação entre o atendimento às diretrizes técnicas de um *checklist* elaborado com base na estrutura conceitual do coso ii, pelos setores da empresa, e depois disso, será verificada a perspectiva dos gestores e funcionários de cada um desses setores quanto ao atendimento dessas diretrizes.

Além da introdução, apresenta-se na segunda e terceira seção, uma revisão da literatura que aborda o tema de pesquisa. Os procedimentos metodológicos são expostos na quarta seção, na quinta parte apresenta-se a análise comparativa das estruturas padrão e por fim, as considerações finais.

2 CONTROLE INTERNO

O sistema de controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados

contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa (Almeida, 2012, p. 57). Boyton, Jonhson e Kell (2002, p. 320), os controles internos são considerados “um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos”.

Peters (2007), afirma que o controle interno se refere à fiscalização das atividades internas da empresa, incluindo as executadas pelo administrador, se constituindo de três formas, a saber:

- a) Preventivo: seu objetivo é evitar desperdícios e irregularidades;
- b) Detectivo: é utilizado para detectar os erros;
- c) Corretivo: o erro já existe e o controle surge para correção.

Em qualquer organização, o sistema de controle interno consiste em um conjunto de processos, técnicas e rotinas que buscam salvaguardar os ativos da empresa e assessorar a administração na execução de suas responsabilidades (ALMEIDA, 2009). Nesse contexto, as empresas são permeadas de processos, informações e pessoas, o que consequentemente indica a existência de controles formalizados ou não e eficientes ou não.

A elaboração de normas e o acompanhamento dos controles internos compõem às funções da administração. Quanto à avaliação dos riscos envolvidos nos controles, os administradores responsáveis, que tenham conhecimento, habilidade e atitude nessas técnicas de gerenciamento de riscos (BERGAMINI JUNIOR, 2005). Cabe ressaltar que os controles internos não garantem total segurança das operações, sobre isso, Dantas *et al.* (2010, p. 6) afirma que:

“O controle interno oferece uma garantia razoável, não absoluta. Embora o controle interno possa ajudar a entidade a alcançar seus objetivos, não é uma panaceia. Nesse sentido, é preciso evitar que se crie o pressuposto de que instrumentos como governança corporativa e controles internos tenham “poderes mágicos”.

Independendo do porte, segmento de atuação ou localização, às empresas buscam adequar-se às práticas de gestão que convirjam rumo à eficiência e segurança de seus controles internos. Por isso, nos Estados Unidos, em resposta aos escândalos corporativos do início do século XXI, foi criada em 2002 a Lei Sarbanes-Oxley (“SOX”), cujo objetivo é a minimização da

ocorrência de possíveis fraudes ou divergência de interesses entre os agentes. A SOX enfatizou o papel fundamental dos controles internos e contribuiu para que as boas práticas de governança corporativa fossem estabelecidas como exigência legal.

Assim, os controles internos e a gestão de riscos permeiam as entidades, sejam do setor público ou privado, buscando principalmente promover e auxiliar na execução dos procedimentos organizacionais que gerenciam e minimizam os riscos no alcance dos objetivos e metas das organizações. Dessa forma, as mudanças institucionais e econômicas, a constituição de novos grupos de poder, de pressão e as “remodelações” societárias vão, ao longo do tempo, redefinindo o ambiente interno e impondo novas práticas de governança (ROSSETI e ANDRADE, 2011).

3 COMITÊ DAS ORGANIZAÇÕES PATROCINADORAS DA COMISSÃO *TREADWAY* – COSO

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) é uma organização voluntária do setor privado, que se dedica a buscar melhorias na qualidade dos relatórios financeiros, isto por meio da ética nos negócios, de controles internos eficazes e da governança corporativa (Penha, 2005). O COSO é composto por representantes da Associação Americana de Contabilidade – AAA, Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados-AICPA, Executivos Financeiros Internacionais – FEI, Associação dos Contabilistas e Profissionais da área financeira em negócios – IMA e pelo Instituto dos Auditores Internos – IIA e o seu objetivo é fornecer diretrizes conceituais e técnicas que contribuam para o alcance dos três objetivos (eficácia dos controles internos, gestão de risco corporativo e despersuasão de fraudes) definidos para atuação desse comitê (Coso, 2014).

Ainda sobre o seu objetivo, o COSO busca a melhoria na qualidade da elaboração e divulgação dos relatórios financeiros, isto através da efetividade na aplicação de valores éticos e cumprimento dos procedimentos relacionados aos controles internos. O modelo utilizado pelo COSO é tido como referência no Brasil e na maioria dos países do mundo no que se refere a controles internos e gerenciamento de riscos. Sobre isso, Dantas et al. (2010, p. 6), afirmam que:

“a estrutura de controles internos do COSO se tornou uma referência mundial para estudo e a implementação de controles internos”.

Em 1992, o COSO publicou o seu estudo sobre controle interno denominado Internal Control – Integrated Framework, aceito globalmente como sendo a estrutura adequada a ser aplicada nas organizações para conduzir o processo de controles internos de forma eficiente e eficaz. A versão preliminar do *framework* incluiu nove componentes de controle interno e, em resposta aos comentários recebidos durante o processo de exposição desta versão, os componentes do controle interno foram reduzidos para cinco perspectivas, em conformidade com a redução do conceito inicial, sendo estes: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento (Root, 1998).

Sobre os componentes, o modelo COSO I estabelece os seguintes:

- a) Ambiente de controle: focado em integridade e valores éticos, comprometimento competência, conselho de administração e comitê de auditoria, filosofia e estilo operacional da administração, estrutura organizacional, designação de autoridade e responsabilidade, políticas e práticas de recursos humanos;
- b) Avaliação e gerenciamento de riscos: focado em objetivos da empresa como um todo, objetivos em nível de atividades, riscos e mudanças administrativas;
- c) Atividades de controle: com foco em políticas e procedimentos;
- d) Informações e comunicações: focado em informação e comunicação;
- e) Monitoramento: focado em monitoração corrente, avaliações separadas e informe de deficiências (PETERS, 2007, p.43).

Em 2002, após a Lei *Sarbanes Oxley* exigir que a administração das empresas avaliasse anualmente a eficácia dos controles internos e emitisse relatórios com essas informações, as determinações do COSO para estruturar controles internos, passou a considerar o gerenciamento dos riscos corporativos em suas atividades. Em agosto de 2004, o COSO publicou a Gestão de Riscos Corporativos – *Framework* Integrado, com o objetivo de proporcionar um foco mais robusto e extenso sobre gerenciamento de riscos corporativos (PROTIVITI, 2006).

O modelo divulgado em 2004, preservou a estrutura integrada e os elementos do modelo anterior, ampliando os controles no foco da gestão de riscos, proporcionando com isso para as organizações, à capacidade de decidir na escolha de como atender as suas necessidades internas

de controle e de como melhorar seus métodos de gestão para consecução dos seus objetivos. De acordo com (Siqueira, 2015, p.32) “as empresas passaram a utilizar o COSO para padronizar suas políticas, normas, regulamentos e, conseqüentemente, estruturar seus controles”. Ainda conforme (Siqueira, 2015, p.33) “o COSO apresentou às empresas um direcionamento na organização de suas políticas, seus procedimentos e na eficiência dos controles internos”.

4 METODOLOGIA

O presente estudo teve como objetivo verificar quais procedimentos de controle interno de uma empresa que presta serviços de assessoria contábil, encontram-se relacionados as diretrizes técnicas propostas pelo COSO II (2004). Para que este fosse alcançado, realizou-se uma pesquisa exploratória, de cunho qualitativo, junto a pesquisa bibliográfica e documental, e ainda, utilizou-se da análise de conteúdo como auxílio para avaliar as respostas provenientes da aplicação de questionário com os gestores e funcionários de setores da empresa estudada.

Nestes aspectos, o motivo para seleção do *framework* conceitual do COSO II se deu mediante a capacidade de adaptação desse modelo as organizações, independente de seu porte ou área de atuação. As estruturas de controle podem ser definidas a partir de modelos conceituais estabelecidos por órgãos que possuam como objetivo extinguir as fragilidades de controle para ocorrência de fraudes e estabelecer modelo padrão de procedimentos que sejam aplicáveis quaisquer entidades (ARAÚJO, 2015).

4.1 Instrumento de coleta dos dados

O instrumento utilizado para coleta dos dados foi adaptado do *checklist* utilizado no estudo de Araújo (2015), de Ferreira (2013) e do questionário “Governança na prática”. No estudo de Araújo (2015), o *checklist* foi utilizado para verificar a relação entre os procedimentos do controle interno de municípios e as perspectivas do COSO II, e no estudo de Ferreira (2013), este foi utilizado para avaliar os procedimentos de controle interno de uma instituição de ensino sob as perspectivas da estrutura conceitual desse modelo. Quanto a adaptação do “Governança na Prática”, este foi utilizado pela Comissão de Auditoria do Reino Unido (2003) para avaliar a qualidade das práticas de governança das autoridades locais desse governo.

A seleção do *checklist*, utilizado nesses estudos, se deu mediante a necessidade de verificar a relação entre os procedimentos de controle interno institucionalizados nos setores de uma empresa de assessoria contábil, haja vista a necessidade de existir controles internos bem monitorados nesse tipo de atividade, e as diretrizes técnicas apresentadas por esses questionários. A adaptação do *checklist* considerou o tipo da atividade desempenhada pela empresa, em que este já se encontra em conformidade as perspectivas de controle do COSO II e encontra-se alinhado com o objetivo de melhorar o desempenho organizacional e da governança e reduzir a dimensão de fraude nas organizações (COSO, 2016).

4.2 Coleta e tratamento dos dados

Os questionários foram aplicados junto aos funcionários responsáveis por cada setor da empresa, que incluiu da Diretoria, responsável pelo gerenciamento de todos os setores da empresa, aos demais setores responsáveis pela operacionalização dos serviços: Fiscal, Pessoal e Contábil.

As respostas foram coletadas sob a perspectiva de cada gestor, para posteriormente, serem relacionadas, a partir da função de cada respondente, a seus respectivos setores de atuação na empresa. O motivo para essa associação se deu mediante a necessidade de constatar a relação entre os procedimentos de controle interno por setor e as diretrizes técnicas do COSO II, na perspectiva dos funcionários responsáveis pela execução e manutenção desses procedimentos.

4.3 Análise dos dados

A análise da perspectiva Setores x Gestores será dada por meio da comparação entre o atendimento às diretrizes técnicas de um checklist elaborado com base na estrutura conceitual do COSO II, pelos setores da empresa, e depois disso, será verificada a perspectiva dos gestores e funcionários de cada um desses setores quanto ao atendimento dessas diretrizes.

Com base nas respostas extraídas destes questionários, foram elaboradas tabelas comparativas com percentuais que evidenciavam em relação aos funcionários da empresa e depois em relação aos setores, os percentuais de convergência e divergência dos controles internos em comparação ao modelo do COSO II (2004), em que estes percentuais caracterizaram

a existência desses procedimentos nos setores da empresa, a partir da resposta dos funcionários responsáveis por cada setor.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

5.1 COSO II na perspectiva GESTORES X SETORES

Nesta seção serão tratados os aspectos relacionados a aplicabilidade das perspectivas do modelo COSO II em cada setor da empresa, a partir da perspectiva dos funcionários. A partir das informações coletadas, o percentual de existência de cada diretriz nos setores onde os funcionários atuam, serão evidenciados em comparação aos procedimentos de controle interno da empresa, em que serão evidenciados os maiores percentuais correspondentes ao atendimento desses procedimentos a cada diretriz, em cada perspectiva do COSO, dessa vez, nos setores de atuação na empresa.

5.2.1 AMBIENTE INTERNO

Nesta seção, serão apresentadas as perspectivas do COSO II e os setores em relação ao ambiente interno de controle, para isso foram utilizadas dezesseis diretrizes para direcionar qual seria a percepção dentro dos setores em relação ao ambiente interno de controle implantado. Nessa perspectiva verificou-se que 100% dos funcionários entrevistados na empresa informaram que os altos dirigentes dessa companhia dão suporte adequado ao funcionamento dos controles internos e que nesta mesma perspectiva, verificou-se também que os mecanismos gerais de controles internos são percebidos pelos funcionários bem como existem códigos de ética e condutas formalizados (regimento interno) e formulários padronizados de procedimentos.

Verificou-se também que 56% dos funcionários afirmaram haver um manual de procedimentos relativos às suas funções desenvolvidas na empresa e que 100% reconhecem que sabem e que possuem habilidades necessárias para exercer suas funções com segurança. Dos funcionários entrevistados 78% confirmaram que os controles internos adotados contribuem para consecução dos resultados planejados na empresa, porém 89% negam que a empresa possua um sistema de qualidade.

Em relação a perspectivas apresentadas no que se referem às funções exercidas pelos funcionários na empresa, podemos observar que houve divergências de afirmações significativas quanto à existência de manual de procedimentos, pois 44% dos auxiliares não confirmaram a existência, como também na afirmação quanto à existência de mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários dos diversos níveis da estrutura da empresa na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta, pois 67% dos auxiliares negaram mais esta afirmação bem como também 89% deles negaram a existência de um sistema de qualidade enquanto 100% dos gerentes e diretores confirmaram tal informação.

Nessa perspectiva verificou-se que 100% dos setores analisados na empresa informaram que os altos dirigentes dessa companhia dão suporte adequado ao funcionamento dos controles internos e que nesta mesma perspectiva, verificou-se também que os mecanismos gerais de controles internos são percebidos pelos funcionários bem como existem códigos de ética e condutas formalizados (regimento interno) e formulários padronizados de procedimentos.

Verificou-se também, que 75% dos que trabalham nos setores contábil e fiscal, afirmaram haver um manual de procedimentos relativos às suas funções desenvolvidas na empresa, enquanto 50% apenas dos que trabalham no setor pessoal informaram conhecer este manual, contradizendo o que afirma 100% dos diretores. Ao mesmo tempo em que 100% dos setores reconhecem saber que possuem habilidades necessárias para exercer suas funções com segurança, o que nos reportar a deduzir com base na diretriz anterior que muitos fazem está afirmação mesmo dizendo não conhecer a existência de um manual de procedimentos que lhes orientem como desempenhar melhor suas funções.

Dos setores analisados apenas 50% dos que trabalham nos setores fiscal e pessoal confirmaram que os controles internos adotados contribuem para consecução dos resultados planejados na empresa enquanto 75% do setor contábil e 100% da diretoria confirmaram esta diretriz, porém acima de 75% dos setores negam que a empresa possua um sistema de qualidade,

o que reflete um ponto negativo na análise apresentada por comprometer a melhoria na qualidade dos processos de controle.

5.2.2 DEFINIÇÃO DOS OBJETIVOS

Nesta seção, serão apresentadas as perspectivas do COSO II e os setores em relação às definições dos objetivos de controle, para isso foram utilizadas nove diretrizes técnicas, a saber: se os objetivos estratégicos da empresa estão claramente definidos, divulgados e atualizados, se os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade estão definidos, divulgados e atualizados na empresa, se os objetivos de eficiência e eficácia das operações da empresa estão definidos, divulgados e atualizados.

Nessa perspectiva, verificou-se que acima de 50% dos funcionários consideram que os objetivos estratégicos da empresa estão definidos e divulgados mais somente 33% do que ocupam o cargo de auxiliar afirmam que estejam atualizados. Em relação aos objetivos para atender as questões legais, todos os funcionários afirmam que eles estão definidos, divulgados e atualizados. Os objetivos de eficiência e eficácia das operações da empresa para 67% dos funcionários que exercem o cargo de auxiliar e 100% para os cargos de gerente e diretor, são divulgados e atualizados, porém para 67% dos que ocupam o cargo de gerente, consideram que eles não estão bem definidos, o que reflete a necessidade de mais clareza na definição dos objetivos operacionais da empresa para todos os cargos ocupados na empresa.

Verificou-se que acima de 50% dos setores consideram que os objetivos estratégicos da empresa estão definidos e divulgados mais somente 25% dos que trabalham no setor contábil afirmam que estejam atualizados. Em relação aos objetivos para atender as questões legais, 100% de todos os setores afirmam que eles estão definidos, divulgados e atualizados, o que demonstra uma preocupação da empresa em atender aos aspectos legais. 75% dos que trabalham nos setores fiscal, contábil e 50% no setor pessoal, consideram que os objetivos de eficiência e eficácia das operações são definidos, nesta mesma perspectiva, 75% dos que trabalham no setor fiscal, no setor pessoal e contábil, consideram que eles são divulgados e atualizados.

5.2.3 IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS

Nesta seção, serão apresentadas as perspectivas do COSO II e os setores em relação à identificação dos eventos de controle, para isso foram utilizadas apenas cinco diretrizes técnicas. Nessa perspectiva verificou-se que acima de 56% dos funcionários afirmaram que os eventos potenciais que afetam a execução das estratégias da empresa são identificados e divulgados e que os gestores reconhecem a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos da empresa bem como compreendem como estes eventos se relacionam distinguindo os riscos e as oportunidades. Apenas 44% dos funcionários que ocupam o cargo de auxiliar e 33% dos que ocupam o cargo de gerente não confirmam que os eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos da empresa estão sendo divulgados.

Verificou-se que acima de 50% dos setores na empresa, afirmaram que os eventos potenciais que afetam a execução das estratégias da empresa são identificados e divulgados e que os gestores reconhecem a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos da empresa bem como compreendem como estes eventos se relacionam distinguindo os riscos e as oportunidades.

5.2.4 AVALIAÇÃO DOS RISCOS

Nesta seção, serão apresentadas as perspectivas do COSO II e os setores em relação à avaliação dos riscos de controle, para isso foram utilizadas onze diretrizes técnicas. Nessa perspectiva, verificou-se que 100% dos funcionários entrevistados afirmaram que os objetivos e metas estão formalizados e também existem normas e regulamentos para as atividades de guarda, estoque e inventários de bens e valores e que as ocorrências de descumprimento destas normas ou procedimentos da empresa são analisadas.

Dos funcionários entrevistados 56% confirmaram que havia clara identificação dos processos críticos para consecução dos objetivos e metas e que existe identificação dos riscos nos principais processos operacionais. Dos funcionários que ocupam o cargo de auxiliar, 67% deles

afirmaram que não é prática do setor a adoção de medidas para mitigar os riscos envolvidos nos processos estratégicos, em contrapartida aos 67% dos que ocupam cargo de gerência que afirmaram exatamente o contrário.

100% dos funcionários que ocupam o cargo de auxiliar, gerente e diretor, afirmaram que não existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos do setor, na ocorrência de fraudes e desvios não é prática na empresa instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos e que a auditoria interna não gerencia os riscos da empresa. O que demonstra que o nível estratégico demonstra preocupação em gerenciar os riscos para diminuir as falhas no sistema de controle interno, mais esta mesma percepção não alcança todos os níveis da empresa. Verificou-se que 100% dos setores analisados afirmaram que os objetivos e metas estão formalizados e também existem normas e regulamentos para as atividades de guarda, estoque e inventários de bens e valores e que as ocorrências de descumprimento destas normas ou procedimentos da empresa são analisadas.

Mais de 50% dos setores analisados confirmaram que havia clara identificação dos processos críticos para consecução dos objetivos e metas e que existe identificação dos riscos nos principais processos operacionais e que existe a análise das ocorrências de descumprimento de normas. 100% dos setores afirmaram que não existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos do setor, na ocorrência de fraudes e desvios não é prática na empresa instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos e que a auditoria interna não gerencia os riscos da empresa. A partir da análise realizada com base nos dados apurados através das diretrizes, demonstraram que a empresa talvez por não identificar históricos recentes de fraudes e perdas em função de falhas de controle, não se preocupou em colocar como prioridade o gerenciamento de riscos no controle interno implantado.

5.2.5 RESPOSTAS AOS RISCOS

Nesta seção, serão apresentadas as perspectivas do COSO II e os setores em relação às respostas aos riscos de controle, para isso foram utilizadas apenas quatro diretrizes técnicas, a saber: se é comum à administração da empresa tomar medidas ou atitudes com o objetivo de

evitar, reduzir, compartilhar, aceitar os riscos. Nesta seção, serão apresentadas o atendimento as diretrizes da perspectiva Resposta a Riscos, na perspectiva dos funcionários, para isso foram utilizadas apenas quatro diretrizes técnicas, a saber: se é comum à administração da empresa tomar medidas ou atitudes com o objetivo de evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos.

Apenas 33% dos funcionários entrevistados do nível auxiliar afirmaram ser comum que a administração da empresa tome medidas com o objetivo de evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos, o que demonstra fragilidade na empresa em fazer que o conhecimento dos processos de controle no gerenciamento dos riscos alcance todos os níveis da organização. Apenas 25% dos funcionários que trabalham no setor de pessoal afirmaram ser comum a administração da empresa tomar medidas com o objetivo de evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos, o que demonstra a fragilidade dos processos de controle na redução dos riscos, em contrapartida no setor contábil este percentual passou a ser de 50%, enquanto que no setor fiscal 75% dos seus funcionários fizeram a mesma afirmativa, o que demonstra a preocupação da empresa em colocar como prioridade todas as ações de controle direcionadas ao atendimento dos aspectos fiscais.

5.2.6 PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

Nesta seção, serão apresentadas as perspectivas do COSO II e os setores em relação aos procedimentos de controles, para isso foram utilizadas doze diretrizes técnicas. Nessa perspectiva mais de 67% dos funcionários entrevistados afirmaram que as atividades de controle interno adotadas são apropriadas, que a entidade possui metodologias e padrões para avaliar estas atividades, que também existe um mapeamento destes controles através de organogramas que determinam linhas de responsabilidades, existem segregações de funções e que a empresa possui um processo de monitoramento da conformidade das atividades com relação ao ambiente normativo interno e externo.

67% dos funcionários que ocupam o cargo de auxiliar afirmaram que não existem políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da empresa, que não existe cultura de divulgação dos controles internos e que não existe um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para

implantação ou aprimoramento dos controles internos. 100% dos funcionários que ocupam os cargos de auxiliar e de gerência, afirmaram que o modelo de avaliação de riscos existente não gera uma matriz de riscos o que demonstra novamente fragilidade de controle na redução dos riscos para todos os níveis da empresa. Ao mesmo tempo em que 100% dos funcionários que ocupam o cargo de gerente afirmaram que a empresa estabeleceu o limite de autoridades, o que foi contestado por 100% dos funcionários que ocupam o cargo de auxiliar que afirmam não haver estes limites estabelecidos.

Nessa perspectiva mais de 50% dos setores analisados afirmaram que as atividades de controle interno adotadas são apropriadas, que a entidade possui metodologias e padrões para avaliar estas atividades, que também existe um mapeamento destes controles através de organogramas que determinam linhas de responsabilidades, existem segregações de funções e que a empresa possui um processo de monitoramento da conformidade das atividades com relação ao ambiente normativo interno e externo.

100% dos setores analisados afirmaram não haver um modelo de avaliação de risco com base na probabilidade de incidência e impacto nos objetivos e metas dos processos e que as aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais no setor não são realizadas por uma só pessoa. Demonstrando na visão por setores que apesar da empresa aplicar o conceito de segregação de funções no controle das aprovações, autorizações e verificações, não tem implantado modelos para avaliação dos riscos.

5.2.7 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Nesta seção, serão apresentados as perspectivas do Coso II e os setores em relação à informação e comunicação, para isso foram utilizadas dez diretrizes técnicas. Nesta perspectiva, dos funcionários entrevistados, acima de 56% dos que ocupam os cargos de auxiliares e diretores afirmaram que existe um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores, o que não foi percebido da mesma forma pelos que ocupam o cargo de gerente, pois 67% deles afirmaram exatamente o contrário.

67% dos funcionários que ocupam os cargos de auxiliar, gerente e diretor afirmaram que as informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas, mais em contrapartida a esta afirmação 67% dos diretores informaram o contrário em outras diretrizes quando, apesar de confirmarem que as informações são precisas, confiáveis e acessíveis, as mesmas não seriam tempestivas e atuais, o que demonstra um ruído de comunicação existente se comparar que exatamente 67% dos que ocupam o cargo de gerência afirmam o contrário nesta mesma diretriz.

67% dos funcionários que ocupam o cargo de auxiliar e gerência afirmaram que a comunicação das informações não perpassa todos os níveis hierárquicos da empresa, em contrapartida a 100% dos diretores que afirmaram o contrário, reafirmando o ruído de comunicação existente entre os níveis hierárquicos dentro da empresa. Dentro da mesma perspectiva, analisando as diretrizes que tratam se as informações relevantes para tomada de decisão são identificadas, coletadas e comunicadas dentro do prazo às pessoas adequadas para realizarem suas responsabilidades, temos que 100% dos gerentes e diretores afirmaram que isto acontece na prática o que não é consenso entre os auxiliares, pois entre 33% e 44% deles negam esta afirmativa.

Nessa perspectiva, dos setores analisados, acima de 50% afirmou existir um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores e que as informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas. Acima de 50% dos que trabalham nos setores fiscal, pessoal e contábil afirmaram que as informações disponíveis são tempestivas, atuais, confiável e acessível em contrapartida na diretriz que trata da tempestividade e atualização da informação, 67% dos diretores afirmam o contrário, comprovando que existe ruído na comunicação entre os setores dentro da empresa.

Na mesma perspectiva, analisando as diretrizes que tratam se as informações relevantes para tomada de decisão são identificadas, coletadas e comunicadas dentro do prazo às pessoas adequadas para realizarem suas responsabilidades, temos que acima de 50% dos setores afirmam “acontecer” na prática, mais não é consenso entre eles, reafirmando que a empresa apresenta um

problema de comunicação no fluxo geral das informações nos setores nos diversos níveis hierárquicos.

5.2.8 MONITORAMENTO

Dos funcionários entrevistados, acima de 50% afirmaram que o sistema de controle interno da empresa é constantemente monitorado, tem contribuído para melhoria de desempenho e que também a segregação das atividades atribuídas aos funcionários da empresa é monitorada de forma que sejam evitados os conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional e às deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral a empresa são relatadas às pessoas com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas.

44% dos funcionários que ocupam o cargo de auxiliar afirmaram que a segregação das atividades atribuídas aos funcionários da empresa não é monitorada de forma que sejam evitados os conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional, em conformidade com 33% dos que ocupam o cargo de gerência o que contradiz a afirmativa de 100% dos diretores, o que comprova que existe uma falha não comunicada de monitoramento.

Diante dessa perspectiva, dos setores analisados, acima de 50% afirmaram que o sistema de controle interno da empresa é constantemente monitorado, tem contribuído para melhoria de desempenho e que também a segregação das atividades atribuídas aos funcionários da empresa é monitorada de forma que sejam evitados os conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional e às deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral a empresa são relatadas às pessoas com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas.

6 CONCLUSÃO

O estudo teve como objetivo verificar quais as perspectivas do COSO II (2004), encontravam-se relacionadas ao ambiente de controle interno de uma empresa que presta serviços de assessoria contábil. Nas análises feitas comparando as perspectivas apresentadas pelo modelo COSO II (2004) em relação aos funcionários da empresa e depois em relação aos setores, verificou-se que na perspectiva de ambiente interno, mais de 56% dos funcionários demonstraram

boa percepção na identificação e abordagem aos riscos de acordo com a diretrizes exigidas pelo modelo e na perspectiva da definição dos objetivos, verificou-se que mais de 50% dos funcionários demonstraram conhecimento dos processos implementados para gestão de riscos e que estes, estão alinhados com os objetivos definidos pela empresa para o cumprimento da sua missão organizacional.

Na perspectiva da identificação dos eventos, verificou-se que acima de 56% dos funcionários afirmaram que os eventos externos e internos que influenciam o cumprimento dos objetivos da organização foram identificados e classificados entre riscos e oportunidades e na perspectiva de avaliação dos riscos verificou-se que acima de 67% dos funcionários do nível estratégico afirmaram que os riscos são avaliados e analisados considerando-se a probabilidade e o impacto como base para determinar como eles serão gerenciados, mais esta percepção não alcançou todos os níveis da empresa.

Na perspectiva das repostas aos riscos verificou-se que 100% dos funcionários do nível estratégico afirmaram que a administração escolhe como responder aos riscos, seja evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando, mais uma vez esta percepção não é a mesma para todos os níveis da organização. Na perspectiva dos procedimentos de controle verificou-se que não houve uniformidade nas respostas dos funcionários dos diversos níveis da empresa em afirmar que as políticas e procedimentos estabelecidos e implementados pela empresa para assegurar repostas aos riscos, estão sendo executados com eficácia para atender todas as diretrizes exigidas pelo modelo.

Por fim, na perspectiva da informação e comunicação, verificou-se que mais de 56% dos funcionários afirmaram que as informações consideradas relevantes, são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que se cumpram suas responsabilidades, mais a comunicação não se mostrou eficaz pois demonstrou não fluir em todos os níveis da organização, na perspectiva do monitoramento verificou-se que acima de 56% dos funcionários afirmaram que a integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias, mais não foi consenso entre todos os níveis da organização.

REFERÊNCIAS

Almeida, M. C. (2009). *Auditoria: um curso moderno e completo* (6a ed.). São Paulo: Atlas.

Andrade, L. P., Salazar, G. T., Calegário, C. L. L., & Silva, S. S. (2009) Governança corporativa: uma análise da relação do conselho de administração com o valor de mercado e desempenho das empresas brasileiras. *RAM (Revista de administração Mackenzie)*, v. 10, n. 4, jul./ago, p. 4-31, SP, São Paulo.

Bergamini, S. Jr. (2005). *Controles internos como um instrumento de governança corporativa*. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188.

Boyton, W. C., Johnson, R. & Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. São Paulo: Atlas.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1998). Brasília. Recuperado em 12 de janeiro de 2016, de http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm BRASIL.

Committee of Sponsoring Organizations of the Tradway Comission - COSO. (2014). *Welcome to COSO and About us*. Acessado em 12 de janeiro, 2016, de <http://www.coso.org/>.

Dantas, J. A., Rodrigues, F. F., Marcelino, G. F., & Lustosa, P. R. B. (2010) *Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO*. CGG – Revista Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 13, n. 2, p. 3-19, maio/ago.

Araújo, D. J. C. (2015) *Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do COSO II*. Recife – PE, Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco.

Ferreira, H. M. C. (2013) *Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte*. João Pessoa - PB, Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis.

Protivitt, (2006) *Guide to Enterprise Risk Management, frequently asked questions*. Independent Risk Consulting. Business Risk, Technology Risk, Internal Audit.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Cadernos de Governança Corporativa. (2004). *Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos*.

Menezes, S. M. M. de. (2014) *A percepção dos gestores da UFPE na avaliação do funcionamento dos controles internos e o modelo utilizado pelo COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS (COSO)*. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação no Mestrado Profissional em Gestão Pública Para o Desenvolvimento do Nordeste, da Universidade Federal de Pernambuco.

Penha, J. C. (2005). *Estudo de caso sobre a percepção do corpo diretivo de uma multinacional oriental quanto à implementação dos requisitos da lei Sarbanes – Oxley*. 193 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo.

Peters, M. (2007) *Implantando e gerenciando a lei Sarbanes Oxley: governança corporativa agregando valor aos negócios*. São Paulo: Atlas.

Root, S. J. (1998). *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. John Wiley & Sons, INC.

Rossetti, J. P., & Andrade, A. (2011) *Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. – 5. ed. – São Paulo: Atlas.

Siqueira, E. B. A. (2015). *Lei Sarbanes-Oxley e seus impactos nos controles internos contábeis – o caso de uma indústria química brasileira*. 245 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo.

COD 22. O ESTUDO DA VIABILIDADE ECONÔMICA PARA A GESTÃO DE EMPRESAS ASSOCIATIVAS: O CASO DA MÃOS QUE SE AJUDAM

Carlos Eduardo Barbosa Amorim

Graduando em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba.

kdu_jp@hotmail.com

RESUMO

Esse trabalho teve como objetivo realizar um Estudo de Viabilidade Econômica junto à Associação Mãos que se Ajudam, localizada no município de Lucena-PB, que produz e comercializa cocada na quenga do coco, demonstrando a importância das informações da Contabilidade Gerencial como ferramenta de planejamento, controle e, conseqüentemente, para a tomada de decisões sólidas por parte dos gestores de uma empresa para determinação da sustentabilidade do empreendimento. Para tanto, foram utilizadas ferramentas da Contabilidade de Custos (como o cálculo dos Custos Fixos e Variáveis, a Margem de Contribuição e o Preço Líquido de Venda) para verificar a viabilidade ou não da atividade. Chegou-se à conclusão de que, no mês de referência, agosto de 2015, a Associação não atingiu o Ponto de Equilíbrio, sendo, portanto, uma atividade inviável para naquele cenário.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Estudo de Viabilidade Econômica. Gestão de Empresas Associativas.

1 INTRODUÇÃO

Associação, conforme conceituado por Dias (2012), é qualquer iniciativa, seja ela formal ou informal, que une pessoas físicas ou jurídicas que tenham os mesmos objetivos, buscando vencer as dificuldades e beneficiar seus associados.

Para Leonello e Cosac (2009), as associações de trabalhadores rurais são criadas com o objetivo de prestar serviços ou vender produtos fabricados coletivamente. O aproveitamento dos recursos naturais de uma região, pode se consolidar numa das atividades mais vantajosas para o pequeno produtor rural, favorecendo sua fixação no campo e possibilitando uma alternativa de um trabalho lucrativo.

Prazeres e Rodrigues (2013), trazem a ideia de que um dos grandes desafios do estímulo ao associativismo é fazer com que os associados tenham novas fontes de geração de renda, sem deixar de executar as atividades habituais. A intenção desse incentivo é ampliar as condições de

vida e da cidadania. Políticas públicas incentivam essa geração de renda, mas é necessário que os integrantes das associações e cooperativas percebam que, além do incentivo, é necessária uma visão de futuro para que a atividade que vai gerar renda seja sustentável e acompanhe as mudanças e exigências de mercado (Sistema OCB/SESCOOP).

Entidades Associativas têm características peculiares, o que justifica a utilização de técnicas, em sua gestão, para a definição da viabilidade dos seus projetos frente ao mercado atual, extremamente competitivo. Uma importante ferramenta para analisar a consistência e a rentabilidade de um projeto é o estudo de viabilidade econômica. Um planejamento detalhado do negócio e a correta gestão de custos e receitas permitem avaliar o comportamento do mercado diante dos produtos e/ou serviços oferecidos, dando maiores chances de sucesso. (SANTOS, 2011).

Conforme observa-se em Albuquerque (2015), quando não planejado corretamente, o investimento pode não trazer os retornos esperados. Desta forma, são necessárias ferramentas para a análise de investimento, auxiliando a tomada de decisões mais sensatas e segura. O autor ressalta, ainda, que essa análise é de grande importância para a tomada de decisões, por exemplo, sobre fazer novos investimentos ou não. Se sim, qual o tipo de investimento deve ser feito? Este tipo de análise auxilia a empresa trabalhar com mais eficiência no que diz respeito aos custos operacionais.

A partir deste trabalho, utilizando a metodologia da coleta de dados, pretende-se apresentar, em números, a realidade das famílias beneficiadas pelo subprojeto financiado pelo Projeto Cooperar do Estado da Paraíba, no município de Lucena-PB. Demonstrar, também, como o Estudo de Viabilidade Econômica pode trazer benefícios para as Associações e a importância desse estudo na Gestão dos projetos.

Com base no exposto nas linhas anteriores, foi traçada a seguinte questão-problema: **Qual a importância da informação contábil-gerencial na análise de viabilidade de um projeto?**

O objetivo geral desta pesquisa é demonstrar a importância das informações da contabilidade gerencial como auxílio à análise da viabilidade da atividade de produção e venda

de cocada na quenga do coco da Associação Mãos que se Ajudam, do município de Lucena-PB, contribuindo para uma tomada de decisões mais seguras por parte da direção da Associação.

Para atingir o objetivo geral, deste trabalho, será necessário alcançar os seguintes objetivos específicos:

- a) Calcular e analisar, separadamente, os Custos Fixos e Variáveis da produção, as Despesas Fixas e Variáveis, o Preço Líquido de Venda e a Margem de Contribuição;
- b) Utilizar os indicadores analisados como ferramenta de estudo de viabilidade econômica do empreendimento;
- c) Mostrar os benefícios das informações da contabilidade gerencial para a gestão da Associação Mãos que se Ajudam.

Segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (2013), a taxa de mortalidade de empresas brasileiras com até 2 anos de atividade girou em torno dos 25% no período entre 2005 e 2007, o que pode ser o reflexo da falta de planejamento adequado. Aumentando o tempo para 5 anos, a taxa da mortalidade mais que dobra, chegando à 56% (SEBRAE/SP 2012 apud ALBUQUERQUE, 2015)

Esta taxa pode ser influenciada por diversos fatores, que por sua vez “[...]” estão associados às características e/ou atributos dos donos, tais como, falta de planejamento antes da abertura, falta de formação/experiência na gestão de um negócio, falta de comportamento/atitudes empreendedoras, etc.” (SEBRAE, 2013, p. 23).

Sabe-se que sem um estudo de viabilidade econômica, as chances de um projeto não ter sustentabilidade são grandes. É muito relevante que os dados dos investimentos de um empreendimento sejam estudados, pois eles são o ponto de partida para uma tomada de decisão sólida. É importante que esse estudo seja feito em vários momentos do projeto, não somente na implementação. O acompanhamento das tendências do mercado também influencia na percepção de que a decisão tomada deve ser mudada ou não, corroborando assim com a ideia de que o estudo tem que ser contínuo.

Devido a esses fatos, a análise de investimentos, custos operacionais, formação de preço, auxiliam na adoção de ferramentas que viabilizem a manutenção da empresa no mercado, pois a tornam mais competitiva.

A análise de viabilidade econômica e financeira busca identificar quais são os benefícios esperados em dado projeto para colocá-los em comparação com os investimentos e custos associados ao mesmo, para verificar a sua viabilidade de implementação (ZAGO; WEISE; HORNBERG, 2009).

O benefício desse tipo de análise é, a partir de projeções e dados concretos, conseguir visualizar o potencial do investimento aplicado e, dessa forma, decidir se o projeto deve ir adiante ou não.

2 CONTABILIDADE GERENCIAL

Para Ribeiro (1999), a contabilidade é uma ciência que permite, a partir de técnicas, manter o controle do patrimônio da empresa.

Atualmente, o processo contábil é capaz de fornecer informações, financeiras e não financeiras mais precisas, facilitando a coordenação das atividades de uma organização. E isso só é possível devido aos sistemas eficientes que a contabilidade demanda. Para Teixeira *et al.* (2011), a contabilidade gerencial é exatamente uma dessas atividades da organização, onde identifica-se, mensura-se, reporta-se e analisa-se as informações sobre os eventos econômicos. Com essa prática, garante-se que os recursos da empresa sejam utilizados de forma eficiente na realização dos seus objetivos, reduzindo os riscos do processo.

No caso de empresas cooperativas, é necessário a consolidação do conjunto das demonstrações contábeis, para se ter uma ideia do patrimônio do grupo.

Henrique (2008), mostra em seu trabalho a importância da Contabilidade Gerencial para as pequenas empresas. Nas próprias palavras do autor, a contabilidade é o “instrumento maior da administração”. Para ele, ainda que a empresa utilize apenas ferramentas da Contabilidade Gerencial, as chances de sobrevivência aumentariam, uma vez que ela proporciona um melhor acompanhamento do negócio, possibilitando uma administração segura.

Para Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 2), “A contabilidade gerencial envolve o fornecimento de informações a gerentes para uso na própria organização”, ajudando no planejamento, controle e na tomada de decisões.

Para uma melhor segurança e controle dessas informações, as empresas devem possuir um Sistema de Informações Gerenciais – SIG. Para Albuquerque (2015), o sistema deve ser adequado às necessidades da empresa e flexíveis, adaptando-se ao tipo de trabalho das pessoas que dele farão uso. O sistema possui três componentes (tecnologia, organizações e pessoas) que interagem entre si. (GIL, 2010 apud ALBUQUERQUE, 2015).

Para garantir estabilidade no mercado em que está instalada e gerir corretamente os recursos nelas investidos, as empresas dependem da precisão dessas informações, que auxiliarão os seus gestores a avaliarem a real situação e tomarem decisões que visem melhorar o seu desempenho.

3 CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO AUXÍLIO À CONTABILIDADE GERENCIAL

Na época da Revolução Industrial, com o desenvolvimento do Mercado de Capitais, pessoas tornando-se acionistas de grandes empresas e o interesse pelos seus rendimentos, além da burocracia do sistema bancário para a concessão de crédito às empresas fez surgir a Auditoria Independente, que analisava criteriosamente seus demonstrativos contábeis. A avaliação de estoques, por exemplo, é um dos princípios da Contabilidade de Custos que a consagrou até os dias atuais (MARTINS, 2003).

Para Silva (2008 apud BASEGGIO, 2010), a contabilidade de custos é definida como um ramo da ciência contábil utilizada para elencar, mensurar, e registrar as informações sobre os custos dos produtos, mercadorias ou serviços comercializados pela empresa, com a finalidade de apurar os resultados e valorizar os estoques, alertando os gerentes para quaisquer divergências.

Seu primeiro objetivo era apenas de mensurar monetariamente os estoques e os resultados das atividades de uma empresa, não sendo, de início, um instrumento de administração. Mas, com o crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos passou a ser vista como auxiliar nas decisões gerenciais.

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc (MARTINS, 2003, p. 15).

3.1 REVISÃO DA LITERATURA RECENTE

Conceição e Monteiro (2004) demonstram em seu Trabalho de Conclusão de Curso a importância do estudo da viabilidade econômico-financeira, determinando as possibilidades de sucesso ou insucesso do empreendimento, mostrando que se deve planejar, construir e administrar o empreendimento da melhor forma possível, avaliando os custos e despesas em relação às receitas, fazendo novos investimentos e, assim, obtendo-se um crescimento contínuo.

Segundo o SEBRAE (2013), existem cerca de 500 mil entidades do terceiro setor (Associações e Fundações), que movimentaram em torno de R\$ 100 bilhões no ano de 2010, o que corresponde à 2% do PIB.

Vasconcelos et al. (2010), utilizaram mecanismos que foram desde traçar o perfil dos pequenos produtores de banana da Associação Acaraú Terra Sol, do Estado do Ceará, ao levantamento dos custos e receitas para cálculo e posterior análise das métricas financeiras, baseando-se nos cálculos da relação benéfico/custo, para estudarem a viabilidade econômica daquele projeto.

Lacruz (2014), afirma que as entidades do terceiro setor cada vez mais ocupam um importante espaço na sociedade e que, ainda que essas entidades não tenham fins lucrativos, elas não estão proibidas de exercerem atividades econômicas, desde que se caracterizem como meios para o atendimento de seus fins. O autor ressalta a importância da utilização de métodos para a gestão dos projetos, pois isso favorece o seu progresso.

Albuquerque (2015) e Girão et al. (2012), em seus respectivos trabalhos que tratam sobre a análise de viabilidade da troca de equipamentos em busca da redução de custos operacionais, enfatizam a importância das ferramentas da contabilidade gerencial para o

fornecimento de informações específicas aos gestores/diretores de empresas, subsidiando tomadas de decisões mais precisas. Ambos citam a relevância de um profissional capacitado nessa área, contribuindo para o bom desempenho da entidade, auxiliando na sua “continuidade”.

Os autores Zago, Weise e Hornburg (2009), também se utilizam de métodos inerentes à contabilidade gerencial, para analisarem a troca de equipamentos em uma empresa, demonstrando a importância das informações deste ramo da contabilidade na gestão das organizações. Através da realização de um estudo de viabilidade econômica de investimentos, os autores afirmam que o projeto tem bases confiáveis para ser executado. Caso fosse inviável, esse estudo prévio evita uma decisão errada e, conseqüentemente, prejuízos ao empreendimento.

3.2 FERRAMENTAS UTILIZADAS NA ANÁLISE DOS DADOS

3.2.1 Custos

Os Custos de uma empresa podem ser classificados em diretos ou indiretos, e fixos ou variáveis. Neste estudo será feita a separação apenas entre fixos e variáveis.

Basicamente, os custos diretos são aqueles associados diretamente à determinado produto. Para Wernke (2005, p. 6), “os custos diretos são os gastos fácil ou diretamente atribuíveis a cada produto fabricado no período. São aqueles custos que podem ser identificados com facilidade como apropriáveis a este ou aquele item produzido”. São exemplos de custos diretos a matéria-prima e mão de obra utilizada, embalagens, etc. Já os Custos Indiretos têm maior dificuldade de serem atribuídos diretamente a cada unidade produzida, pois complementam a atividade. Para Costa (2015), a atribuição desses custos aos objetos é feita por rateio. São exemplos de custos indiretos as despesas administrativas, manutenção, depreciação, etc.

3.2.1.1 Custos Fixos

Vieira (2008), afirma que os custos fixos se mantêm inalterados, ainda que variem as atividades operacionais de uma empresa, ou seja, que mude o volume produzido. Ainda segundo o autor:

São os custos que têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, ou seja, sem vínculo com o aumento ou diminuição da produção. Assim, esses custos permanecem no mesmo valor independentemente da quantidade produzida. Relacionam-se com a capacidade instalada que a empresa possui e seu valor independe do volume de produção, existindo independentemente de a empresa estar produzindo ou parada. (VIEIRA, 2008, p. 23).

Aluguel e salários são bons exemplos de custos fixos.

3.2.1.2 Custos Variáveis

Recorrendo à Padoveze (2003, p.56), verifica-se que:

São assim chamados os custos e despesas cujo montante em unidades monetárias varia na proporção direta das variações do nível de atividade a que se relacionam. Tomando como referencial o volume de produção ou vendas, os custos variáveis são aqueles que, em cada alteração da quantidade produzida ou vendida, terão uma variação direta e proporcional em seu valor. Se a quantidade produzida aumentar, o custo aumentará na mesma proporção. Se a quantidade diminuir, o custo também diminuirá na mesma proporção.

Matéria-prima para a produção é um ótimo exemplo de custo variável.

3.2.2 Preço De Venda E Seus Componentes

O preço de venda é um assunto delicado para as empresas, pois ele é influenciado por diversas variáveis. Em termos econômicos, o preço é ditado pela interação de oferta e demanda do mercado, tendo, ao mesmo tempo, que cobrir os custos da atividade produtiva.

Para Wernke (2008 apud COSTA, 2015), os preços de venda devem ser formados de modo a maximizarem os lucros, que possibilitem o alcance da meta de vendas necessárias, otimizem o capital investido e, permitam a utilização eficaz da capacidade de produção.

Baseggio et al. (2010), citam a importância de conhecer o ponto de equilíbrio e a margem de contribuição para a formação dos preços de cada produto separadamente e ponderá-los conforme o peso que representam no faturamento total da empresa. “É de extrema importância as empresas conhecerem a rentabilidade de cada produto ou serviço, pois assim, saberá quais produtos ou serviços dão mais ou menos lucros e aqueles que dão prejuízos.” (BASEGGIO et al., 2010, p. 9). O mesmo autor afirma ainda, em síntese, que os preços de venda são formados levando em consideração os custos, os impostos e a remuneração do empresário, que é o lucro.

Neste trabalho será considerado o Preço Líquido de Venda – PLV, que nada mais é do que o preço de venda deduzindo-se os impostos e comissões de venda (também conhecidos por

custos proporcionais ao preço, que normalmente são calculados como uma porcentagem do preço de venda).

3.2.3 Margem de Contribuição – MC

Costa (2015), afirma que a Margem de Contribuição é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas⁴ variáveis de cada produto ou serviço, ou seja, é o valor gerado que deverá cobrir os custos fixos e gerar rentabilidade para empresa.

Baseggio et al. (2010), afirmam que a MC revela o quanto os produtos contribuem para o pagamento dos custos fixos e ajudam na manutenção produtiva da empresa.

Em resumo, a Margem de Contribuição corresponde à diferença entre o preço de venda líquido e os custos mais as despesas variáveis por unidade. Esse resultado vai contribuir para pagar os custos fixos e as despesas fixas. A MC é usada no cálculo do Ponto de Equilíbrio. Quando a produção mensal é superior ao ponto de equilíbrio, a MC ajuda na formação do lucro.

Sua fórmula pode ser apresentada da seguinte maneira:

$$MC = PLV - (C + D) \times V \quad (1)$$

onde:

MC = Margem de Contribuição;

PLV = Preço Líquido de Venda;

(C+D)V = Custos mais Despesas Variáveis.

Para obter a Margem de Contribuição Unitária, basta dividir a Margem de Contribuição (total) pela quantidade produzida e vendida, logo:

$$MC_{unitária} = \frac{PLV - (C + D) \times V}{\text{Quantidade produzida e vendida}} \quad (2)$$

Ou seja

$$MC_{unitária} = \frac{MC_{total}}{\text{Quantidade produzida e vendida}} \quad (3)$$

⁴ Dantas (2013), define despesas como os gastos realizados para obter receitas. Esses gastos não estão ligados à produção, eles são relativos às atividades administrativas ou operativas da empresa, também classificadas entre fixas e variáveis. São exemplos de despesas os gastos com aluguel, salários da equipe administrativa, telefone.

3.2.4 Ponto de Equilíbrio

O Ponto de Equilíbrio é a quantidade mínima que deve ser produzida e vendida, por mês, para que o empreendimento consiga arcar com todos os seus gastos. É o ponto em que as receitas de uma empresa se igualam à soma das despesas e custos, de maneira que ela não terá nem lucro, nem prejuízo.

Para Vieira (2008, p.83),

Através desta análise chega-se a quantidade de unidades que serão necessárias para suprir os gastos fixos. Se a empresa operar acima desse nível, passa a ter um resultado positivo (lucro), abaixo desse nível o resultado é negativo (prejuízo).

O Ponto de Equilíbrio pode ser calculado da seguinte forma:

$$PE = \frac{(C + D) \times F}{MC_{\text{unitária}}} \quad (4)$$

onde:

PE = Ponto de Equilíbrio;

$(C + D) \times F$ = Custos Fixos + Despesas Fixas e;

$MC_{\text{unitária}}$ = Margem de Contribuição Unitária.

4 METODOLOGIA APLICADA

Serão utilizados cálculos inerentes à Contabilidade de Custos para verificar a viabilidade (ou não) do projeto analisado, fazendo com que a abordagem do problema desta pesquisa tenha predominância quantitativa.

Neste trabalho, foram analisados indicadores como Margem de Contribuição (MC), Custos Fixos (CF), Custos Variáveis (CV), Preço Líquido de Venda (PLV), Despesas Fixas (DF) e Despesas Variáveis (DV), utilizados no estudo de viabilidade econômica, para auxiliar a gestão de empreendimentos associativos.

A análise seguiu as seguintes etapas: levantamento do patrimônio da empresa e das atividades desempenhadas; relação das despesas mensais, custos, e receitas da produção e comercialização da cocada na quenga de coco; cálculo da depreciação das máquinas e equipamentos, do ponto de equilíbrio de produção e venda, no auxílio aos indicadores utilizados como ferramenta de análise.

Os dados utilizados neste trabalho foram coletados pela técnica do Projeto Cooperar Maria Marta Evangelista da Silva que acompanhou, na época, a implementação do subprojeto junto à Associação Mãos que se Ajudam, durante o XVII Curso de Gestão Democrática de Empreendimentos Associativos, com o primeiro módulo no mês de agosto e o segundo módulo no mês de outubro de 2015.

O período escolhido para a coleta de dados foi agosto de 2015, para que fossem analisados no segundo módulo do curso, que aconteceu no mês de outubro do referido ano.

O presente trabalho foi realizado junto à Associação Mãos que se Ajudam de Artesãos e Produtores Caseiros e Cocada na Kenga e Material de Limpeza, que fabrica, entre outros produtos, a cocada na quenga. O referido projeto recebeu um investimento na ordem de R\$ 196.550,00 (cento e noventa e seis mil, quinhentos e cinquenta reais), em máquinas e equipamentos, materiais permanentes, reforma do prédio e capacitações através do Projeto Cooperar do Estado da Paraíba (COOPERAR, 2015).

Formada por 29 associados, a Associação foi formalizada em fevereiro de 2005 por um grupo de moradores do município de Lucena-PB, que buscavam a autossuficiência e sustentabilidade, além da inclusão social, geração de renda e melhoria na qualidade de vida da comunidade. Impulsionando a gastronomia local e o artesanato em coco, o trabalho dos associados é um importante vetor de desenvolvimento, melhorando a economia local.

Além da cocada comercializada na própria quenga do coco, produto que será considerado neste trabalho, são reaproveitados para o artesanato a folha e a palha do coqueiro para a produção de flores, arranjos, utensílios e acessórios como brincos, colares, etc. A Associação costuma participar de feiras e eventos, onde expõem seus produtos e negociam a venda para hotéis, restaurantes, pontos turísticos e pequenos comércios nas cidades de João Pessoa e Lucena-PB.

4.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

O presente trabalho adota uma pesquisa de caráter exploratório-descritivo, buscando demonstrar a importância do estudo de viabilidade econômica para a sustentabilidade de um projeto.

Quanto aos meios, caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica, uma vez que foi necessário recorrer a conceitos da Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos para mostrar a importância do registro de informações sobre os custos da atividade para auxiliar na tomada de decisões por parte dos administradores dos empreendimentos.

5 RESULTADOS DA ANÁLISE

Com base no que foi exposto nas seções anteriores, realiza-se um estudo básico de viabilidade econômica da produção e venda da cocada na quenga, fabricada pela Associação Mãos que se Ajudam, localizada no município de Lucena-PB. O estudo, que só foi realizado após anos de atividades, será utilizado para mostrar a real situação econômica e financeira da Associação e como informação, no tocante à contabilidade gerencial, para a tomada de decisões mais concretas por parte da diretoria da Associação, buscando evitar prejuízos.

Junto aos associados, foram coletadas informações sobre as etapas de fabricação da cocada, para esclarecer o trabalho desempenhado nesse processo, que segue a seguinte ordem:

- a) Corte do coco;
- b) Lavagem e secagem;
- c) Raspagem e envasamento do coco;
- d) Limpeza da quenga e esterilização;
- e) Preparação da cocada;
- f) Embalagem e selagem das cocadas;
- g) Entrega ao mercado.

No total, 12 (doze) pessoas se envolvem diretamente com a produção.

5.1 DADOS INICIAIS PARA A ANÁLISE

A Tabela 1, relaciona todos os bens, bem como a vida útil de cada um deles, o valor de compra, o valor residual e a perda de valor, à fim de chegar ao total de depreciação, que será uma parcela dos custos fixos da Associação.

Tabela 1 – Depreciação dos bens pertencentes à Associação Mãos que se Ajudam

Quantidade (und)	Item	Vida útil (anos) (1)	Valor de compra (R\$) (2)	Valor residual (R\$) (3)	Total da perda de valor (R\$) (4) = (2) - (3)	Depreciação anual (R\$) (5) = (4) /	Depreciação mensal (R\$) (6) = (5) / 12
------------------	------	----------------------	---------------------------	--------------------------	-----------------------------------------------	-------------------------------------	-----------------------------------------

						(1)	
01	Veículo automotivo tipo VAN a Diesel ano 2011	05	110.000,00	45.056,00	64.944,00	12.988,80	1.082,40
01	Motocicleta ano 2005/2006	05	4.000,00	1.500,00	2.500,00	500,00	41,67
01	Freezer ano 2005	10	1.200,00	150,00	1.050,00	105,00	8,75
01	Freezer ano 2013	10	2.000,00	1.620,00	380,00	38,00	3,17
01	Geladeira ano 2013	10	1.200,00	970,00	230,00	23,00	1,92
03	Ar condicionado Split	10	3.000,00	2.430,00	570,00	57,00	4,75
01	Computador com impressora	10	1.500,00	1.215,00	285,00	28,50	2,37
02	Fogão ano 2013	10	1.800,00	1.458,00	342,00	34,20	2,85
01	Forno elétrico 2013	10	800,00	648,00	152,00	15,20	1,27
01	Notebook	10	1.200,00	870,00	330,00	33,00	2,75
01	Data show	10	1.800,00	1.310,00	490,00	49,00	4,08
03	Ventilador	10	559,00	450,00	109,00	10,90	0,91
01	Balança Micheletti	10	1.650,00	1.200,00	450,00	45,00	3,75
01	Bebedouro 2013	10	510,00	370,00	140,00	14,00	1,17
01	Mobiliário em geral	10	20.913,00	16.775,00	4.138,00	413,80	34,48
01	Sede própria - 2013	25	190.000,0	177.840,0	12.160,00	486,40	40,53
TOTAL			342.132,00	253.862,00	88.270,00	14.841,8	1.236,82

Fonte: Elaboração própria a partir de dados coletados por técnicos do Projeto Cooperar (2016).

A Tabela 2 apresenta um detalhamento de todos os custos e despesas, tomando como base o mês de agosto de 2015, onde são divididas entre custos e despesas fixos e custos e despesas variáveis, que subsidiarão as análises posteriores. O valor de R\$ 1.236,82 (um mil, duzentos e trinta e seis reais e oitenta e dois centavos), referente à depreciação, foi trazido da Tabela 01, conforme é possível observar seu cálculo.

Tabela 2 – Custos e despesas mensais (Agosto/2015)

Produto	Quant/unid	Valor (r\$)			
		Custos fixos	Custos variáveis	Desp. Fixas	Desp. Variáv.
Açúcar	180 Kg	-	284,40	-	-
Leite	39,8 Kg	-	551,00	-	-
Coco	2.400 Unid	-	768,00	-	-
Palheta	4.785 Unid	-	38,28	-	-

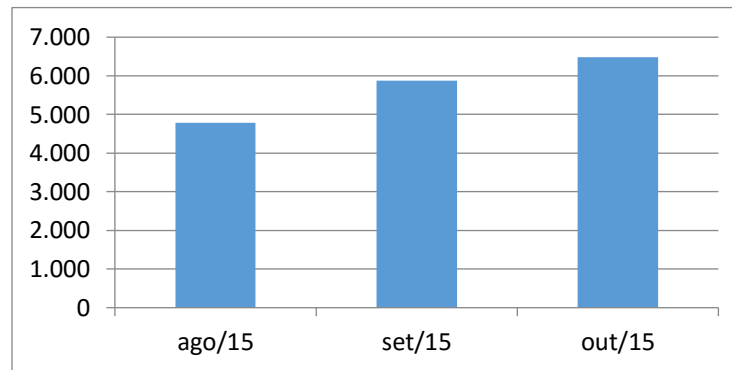
Selo de identificação	4.785 Unid	-	11,48	-	-
Gás	04 botijões	-	172,00	-	-
Saco polipropileno 11x50	200 Unid	-	14,20	-	-
Saco polipropileno 11x18	9.570 Unid	-	235,50	-	-
Sorbato de Potássio	01 Kg	-	41,60	-	-
Antimofo	02 Kg	-	42,60	-	-
Cacau	01 Kg	-	22,00	-	-
Fio de palha carnaúba	2,5 Kg	-	12,80	-	-
Maracujá	2.400 frutos	-	800,00	-	-
Touca descartável	400 Unid	40,00	-	-	-
Máscara	400 Unid	52,00	-	-	-
Combustível	-	-	529,00	-	-
Almoço do Motorista	08	-	-	80,00	-
Despesa com telefonia	-	-	-	43,00	-
Manutenção máquina (motor de cortar coco)	50,00/ano	4,17	-	-	-
Material de limpeza	-	-	-	14,40	-
Energia	-	-	282,50	-	-
Mão-de-obra Mulheres	10	-	4.951,06	-	-
Mão-de-obra Limpador	01	-	546,36	-	-
Mão-de-obra Serrador	01	-	531,00	-	-
Mão-de-obra Entregador	01	-	-	531,00	-
Vigilância	01	-	-	200,00	-
Feiras e eventos (Hospedagem e Alimentação)	586,50/ano	-	-	48,87	-
Licenciamento bombeiro	350,00/ano	-	-	29,17	-
Renovação da Patente	240,00/ A cada 10 anos	-	-	2,00	-
Emplacamento e manutenção (van e moto)	1.227,00/ano	-	-	102,25	-
Depreciação mensal	-	1.236,82	-	-	-
TOTAL		1.332,99	9.833,78	1.050,69	-

Fonte: Elaboração própria a partir de dados coletados por técnicos do Projeto Cooperar (2016).

Com relação às receitas do mesmo mês, a própria Associação informou de que entrou em caixa o valor de R\$ 12.069,00 (doze mil e sessenta e nove reais), referente às 4.785 unidades de cocada vendidas. De início, observa-se que a Associação tem gastos mensais relativamente altos, se comparados à receita, mas é preciso analisar os componentes do preço e as demais ferramentas antes de quaisquer considerações.

É importante ressaltar a informação repassada por parte da diretoria da Associação de que nos meses de setembro e outubro de 2015, foram produzidas e vendidas 5.872 e 6.487 cocadas, respectivamente, conforme mostra o Gráfico 1, que compara os 03 meses de atividades.

Gráfico 1 – Produção de cocadas nos meses de agosto, setembro e outubro (2015)



Fonte: Elaboração própria a partir de dados fornecidos pela diretoria da Associação à técnicos do Cooperar (2016).

5.2 ANÁLISE DOS CUSTOS FIXOS

A partir da Tabela 2, é possível observar que os custos fixos, no mês de agosto de 2015, somam R\$ 1.332,99 (um mil, trezentos e trinta e dois reais e noventa e nove centavos), tendo um peso de quase 11% se comparados aos gastos totais. São custos não muito altos para uma pequena empresa associativa, que teve uma receita de pouco mais de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) no mês analisado, conforme informado pela diretoria da Associação.

5.3 ANÁLISE DOS CUSTOS VARIÁVEIS

Os custos variáveis do período analisado foram de R\$ 9.833,78 (nove mil, oitocentos e trinta e três reais e setenta e oito centavos), são gastos basicamente com matéria-prima para a produção, embalagens, e representam pouco mais de 80% dos custos e despesas totais da Associação. Os custos variáveis podem ser reduzidos evitando o desperdício da matéria-prima no momento da produção, planejando bem suas dimensões e embalagens, buscando diminuir aparas e sobras.

5.4 ANÁLISE DO PREÇO LÍQUIDO DE VENDA

Sabendo que a única receita da Associação vem das vendas das cocadas, é simples calcular o Preço Líquido de Venda.

$$PV = \frac{\text{Receita Mensal}}{\text{Unidades Vendidas}} = \frac{R\$ 12.069,00}{4.785 \text{ unidades vendidas}} = R\$ 2,52 \quad (5)$$

Sendo o PLV definido como:

$$PLV = PV - \text{Comissões e impostos} \quad (6)$$

e a Associação não tem esses custos, neste caso, o $PLV = PV$. Ou seja, o **Preço Líquido de Venda da cocada na quenga é de R\$ 2,52 (dois reais e cinquenta e dois centavos)**.

Para saber o quanto desse preço é utilizado para pagar os gastos, será calculada a Margem de Contribuição.

5.5 ANÁLISE DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Esta análise tem grande importância, pois a partir dela é possível saber quanto do preço do produto contribui para o pagamento dos custos fixos e despesas fixas da Associação. Além disso, a Margem de Contribuição compõe, também, o cálculo do Ponto de Equilíbrio, que ajuda a conhecer a quantidade mínima que precisa ser fabricada e vendida para que a Associação consiga pagar todos os seus gastos. Como visto anteriormente, a Margem de Contribuição é igual ao Preço Líquido de venda menos o total dos Custos e Despesas Variáveis. Pegando os valores já calculados, tem-se que o PLV é igual a receita mensal, já que não há descontos, logo,

$$MC_{\text{mensal}} = PLV - (C + D) \times V = 12.069,00 - 9.833,78 = 2.235,22 \quad (7)$$

É possível obter os valores da Margem de Contribuição unitária, calculando também os gastos unitários, que é igual aos Custos e Despesas Variáveis totais dividido pela quantidade produzida e vendida de cocadas no mês utilizado como referência.

$$(C + D) \times V_{\text{unitário}} = \frac{R\$ 9.833,78}{4.785 \text{ unidades}} = R\$ 2,05 \quad (8)$$

Para calcular a Margem de Contribuição Unitária, basta subtrair os gastos Variáveis unitários do Preço Líquido de Venda. Desta forma, tem-se que:

$$MC_{\text{unitário}} = R\$ 2,52 - R\$ 2,05 = 0,47 \quad (9)$$

Em outras palavras, a cada unidade vendida cerca de R\$ 0,47 (quarenta e sete centavos) contribuirá para o pagamento dos gastos fixos da Associação.

Agora, que já foram encontrados todos dados necessários, é possível saber o Ponto de Equilíbrio, que é o ponto de fabricação e venda de produtos onde as receitas se igualam aos gastos e a Associação não tem lucro ou prejuízo e, desta forma, encontra-se a viabilidade econômica do projeto. Qualquer quantidade abaixo do Ponto de Equilíbrio, o empreendimento será deficitário ou economicamente inviável. Acima do Ponto de Equilíbrio, o valor recebido com a venda irá contribuir para o lucro da Associação.

O Ponto de Equilíbrio pode ser encontrado dividindo os Custos Fixos mais as Despesas Fixas mensais pela Margem de Contribuição unitária.

PE = 2.383,68 / 0,47. Logo, PE = 5.072. Por se tratar de unidade de produto, o valor foi arredondado.

A partir desse cálculo, chega-se à informação de que são necessárias, no mínimo, serem produzidas e vendidas 5.072 (cinco mil e setenta e dois) unidades de cocada para que a Associação Mãos que se Ajudam não tenha prejuízo. Desta forma, observa-se que no mês de Agosto de 2015 a situação da Associação foi deficitária, mas que conseguiu recuperar-se nos meses de Setembro e Outubro, aumentando suas receitas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a elevada competitividade do mercado, aliada às altas taxas de “mortalidade”, as empresas necessitam cada vez mais buscar o auxílio da contabilidade gerencial como fonte de informações para uma gestão mais eficiente, procurando sempre reduzir os custos e melhorar a qualidade de seus produtos. Ou seja, a gestão correta dos custos deve otimizar o emprego dos recursos na produção, melhorando o desempenho, tornando-se responsável pela continuidade da empresa no mercado.

O Estudo de Viabilidade Econômica, utilizando ferramentas da Contabilidade de Custos (como a análise dos custos e despesas fixas e variáveis, o preço líquido de venda, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio), é uma maneira segura de verificar se a atividade da empresa será lucrativa ou não.

O objetivo do trabalho foi demonstrar a importância das informações da contabilidade gerencial no auxílio da análise da viabilidade da produção de cocada na quenga pela Associação Mãos que se Ajudam, colaborando para a sustentabilidade do negócio.

Através dos dados obtidos, a Associação pode identificar os gastos mais elevados e procurar reduzi-los. Durante a análise dos Custos Variáveis, por exemplo, verifica-se que os salários pagos aos trabalhadores envolvidos diretamente na produção têm um grande peso. Logo, se eles trabalharem de forma mais eficaz, a produtividade irá aumentar e cada trabalhador poderá exercer outras funções em diferentes etapas da produção. Os Custos Fixos, ainda que não sejam altos, não deixam de exigir atenção. É sempre importante otimizá-los evitando o desperdício, por exemplo.

Após conhecer o Preço Líquido de Venda, partiu-se para o cálculo da Margem de Contribuição, que representa mais que 18% do preço do produto, resultado também dos altos Custos Variáveis, conforme já comentado.

Além dos custos elevados, o estudo identificou, a partir do cálculo do Ponto de Equilíbrio que, no mês de referência, foram produzidas e vendidas uma quantidade de cocadas menor que o necessário, deixando a Associação, no mês de agosto de 2015, com um prejuízo de quase R\$ 114,00 (cento e quatorze reais), verificando a inviabilidade do projeto naquelas condições. Entretanto, tem-se a informação, conforme mostra a Figura 01, que nos meses seguintes, a Associação aumentou sua produção e vendas.

Por se tratar de uma pequena empresa associativa, os controles contábeis não eram rigorosos, assim como os associados não tinham noção de todas as etapas da produção, de como se davam os gastos e como os preços de venda eram formados, o que dificulta o acompanhamento e o planejamento por parte de seus dirigentes. Também não era do conhecimento deles a questão da Margem de Contribuição, ou seja, o quanto cada produto contribuía para o pagamento dos custos e despesas fixos da Associação, que são relativamente altas.

Conclui-se, então, que as ferramentas contábil-gerenciais são de extrema importância para os gestores das empresas, pois através de seus relatórios, eles têm informações precisas

sobre os custos, possibilitando o melhor controle e a padronização como forma de previsão e no acompanhamento e comparação (com o previsto), alertando os gerentes para as melhores decisões. Essas informações são utilizadas, também, no Estudo de Viabilidade Econômica, que analisa, entre outras coisas, os investimentos do empreendimento, auxiliando (assim como as informações contábil-gerenciais) em escolhas mais seguras, tornando-o mais competitivo. O estudo é importante, pois mostra o cenário esperado para a continuidade da atividade, comparando os dados reais com os projetados, possibilitando a visualização do retorno esperado.

O presente trabalho foi de suma importância, pois além de alcançar os objetivos propostos, propiciou à Associação um maior conhecimento sobre os resultados da sua atividade.

Por se tratar de uma empresa associativa e com controles contábeis precários, a pesquisa limitou-se ao estudo de viabilidade econômica à partir da análise dos Custos Fixos e Variáveis, Despesas Fixas e Variáveis, Margem de Contribuição e do Ponto de Equilíbrio, mas existem outros diversos indicadores que podem levar à análises mais profundas e detalhadas da viabilidade de projetos empresariais, bem como diferentes métodos contábeis a serem abordados, que ficam como sugestão para novas pesquisas.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Emerson Mousinho de. **Análise da viabilidade da troca de lâmpadas fluorescentes por lâmpadas de led como alternativa para redução de custos operacionais.** 2015. 36f. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2015.

BASEGGIO, Neiva; LEISMANN, Edison Luiz; SILVA, Elisângela Maria da; DEMOZZI, Marluci. **A utilização de contabilidade de custos na formação do preço de venda.** 2010. Revista On Line de “Ciências Sociais Aplicadas em Debate”. Mato Grosso. v.1, n. 1, 2011. Disponível em: < <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo04.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

CONCEIÇÃO, Milena Damasceno da; MONTEIRO, Tatiana Muniz. **Projeto de implantação e viabilidade econômica- financeira da lanchonete Meu Dorminhoco no município de Belém.** 2004. 36f. Trabalho de conclusão da disciplina Administração Financeira e Orçamentária Empresarial. Universidade Federal do Paraná. Belém, 2004.

CONTABILIBRE. **Preço líquido de venda.** Disponível em: <<https://www.contabilivre.com.br/>>. Acesso em: 23 mar. 2016.

COOPERAR. **Relatório de atuação em números.** Cabedelo: COOPERAR II, out., 2015.

_____. **Manual de operações.** Cabedelo: COOPERAR II, 2012.

COSTA, Ricardo da. **Análise de custos, preços e resultados na criação dos benefícios e despesas indiretas (BDI).** 2015. 100f. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Ijuí, 2015.

DANTAS, Tiago. **Gastos, custos e despesas.** Brasil Escola. Disponível em <<http://brasilecola.uol.com.br/economia/gastos-custos-despesas.htm>>. Acesso em 30 abr 2016.

DIAS, Márcio. **Extensão rural e associativismo.** Barra da Estiva-BA, fev., 2012. Disponível em: <<http://www.ifcursos.com.br/sistema/admin/arquivos/16-24-53-apostilaauladodia13e14.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2016.

GARRISON, Ray H; NORREN, Eric W; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial.** Traduzido por Christiane de Brito. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como classificar as pesquisas.** São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo, 2002.

GIRÃO, Luiz Felipe de Araújo Pontes; MACEDO, João Marcelo Alves; MARTINS, Vinícius Gomes; FILHO, Augusto Cezar da Cunha e Silva. **Análise da viabilidade da troca de equipamentos de condicionamento de ar como alternativa para redução de custos operacionais:** Estudo de caso em uma instituição de ensino fundamental e médio. Artigo publicado na Revista Gestão, Finanças e Contabilidade. Vol. 2, n. 2 – Mai./ago., p. 19-34, 2012. Disponível em: <<http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/49>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

HENRIQUE, Marco Antonio. **A importância da contabilidade gerencial para micro e pequena empresa.** 2008. 80f. Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Gestão Contábil, Auditoria e Controladoria. Universidade de Taubaté, 2008.

LACRUZ, Adonai José. **Gestão de projetos no terceiro setor:** uma aplicação prática. Editora Elsevier. 2014.

LEONELLO, João Carlos; COSAC, Claudia Maria Daher. **O associativismo como alternativa de desenvolvimento local e sustentabilidade social.** 2009. Disponível em: <

<http://www.estudosdotrabalho.org/anais6seminariodotrabalho/joacarlosleonelloeclaudiamariadahercosac.pdf>>. Acesso em: 23 mar. 2016.

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

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PORTAL DA CONTABILIDADE. **Custos fixos e variáveis**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custo-fixo-variavel.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2016.

PRAZERES, Adriano; RODRIGUES, Marcelo Luís. **Piscicultura para mulheres em comunidade rural do município de Areia/PB**. 2013. Disponível em: <<http://www.prac.ufpb.br/enex/trabalhos/8CCADZPROBEX2013858.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2016.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**: para cursos de contabilidade e concursos em geral. 3. ed. São Paulo. Saraiva, 1999.

SANTOS, Wellington dos. **A importância do estudo de viabilidade econômica para as empresas**. Coluna Economia e Atualidades. 2011. Disponível em: <http://www.varginhaonline.com.br/coluna/exibe_artigo.asp?codigo=1535>. Acesso em: 22 mar. 2016.

SEBRAE. Cartilha Saiba Mais. **Margem de contribuição: quanto sobra para sua empresa?** Disponível em: < <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/bis/Cartilha-Saiba-Mais:-Margem-de-Contribui%C3%A7%C3%A3o:-Quanto-Sobra%3F>>. Acesso em: 23 mar. 2016.

_____. **Sobrevivência das empresas no Brasil**. Coleção estudos e pesquisas. Brasília-DF, 2013.

SILVA, Benedito Albuquerque da. **Custos e estratégias de gestão**. Apostilado de pós-graduação, 2008.

Sistema OCB/SESCOOP. **Cooperativismo**. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/index.asp>>. Acesso em: 25 mar. 2016.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo; GONZAGA, Rosimeire Pimentel; SANTOS, Angélica de Vasconcelos Silva Moreira; NOSSA, Valcemiro. **A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo**. Brazilian Business Review. v. 8, n. 3, jul.-set. 2011, p. 108 – 127.



II SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UFPB

02 E 03 DE SETEMBRO DE 2016

TEMA: **TRANSPARÊNCIA NAS INFORMAÇÕES
CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

VASCONCELOS, Lahís Christina; MAYORGA, Fernando Daniel de Oliveira; TABOSA, Francisco José Silva; OLIVEIRA, Silvando Carmo de; PARENTE, Thiago Dias. **Análise da viabilidade econômica dos pequenos produtores de banana da Associação Acaraú Terra Sol no Agropólo do Baixo Acaraú, Estado do Ceará.** Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/5403>>. Acesso em: 23 mar. 2016.

VIEIRA, Eusélia Paveglio. **Custos e formação do preço de venda.** Coleção Educação a Distância, Série livro-texto. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Ijuí, 2008.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preço de venda.** São Paulo: Saraiva, 2005.

ZAGO, Camila Avozani; WEISE, Andreas Dittmar; HORNBURG, Ricardo André. **A importância do estudo de viabilidade econômica de projetos nas organizações contemporâneas.** VI CONVIBRA – Congresso Virtual Brasileiro de Administração, 2009. Disponível em: <http://www.convibra.org/2009/artigos/142_0.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2016.

**COD 26. A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO
DA MORTALIDADE DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO MUNICÍPIO DE
JACARAÚ/PB**

Leandro Pessoa da Silva

Universidade Federal da Paraíba - UFPB
E-mail: leandro.contabeis@hotmail.com

Ana Cândida F. Vieira

Universidade Federal da Paraíba - UFPB
E-mail: acandidafv@yahoo.com.br

Tabira de Souza Andrade

Universidade Federal da Paraíba – UFPB
E-mail: tabirandrade@yahoo.com.br

Márcia Maria Travassos Saeger

Universidade Federal da Paraíba - UFPB
E-mail: marciatsaeger@yahoo.com.br

Resumo

A contabilidade gerencial agregada à contabilidade de custos e financeira são instrumentos de informações para os usuários e gestores que necessitam abrir um negócio ou manter um negócio no mercado. Com base nesse contexto, objetiva-se neste artigo destacar como a contabilidade gerencial pode auxiliar os micro e pequenos empresários do município de Jacaraú/PB na tomada de decisões de modo a evitar a mortalidade de seus empreendimentos com pouco tempo de atividade. Trata-se de uma pesquisa descritiva com um estudo de caso, onde, por meio de uma consulta feita junto à Coletoria Estadual da Paraíba, foi constatado que atualmente no município de Jacaraú existem 290 empresas em funcionamento, e que nos últimos cinco anos, 53 empresas vieram a mortalizar suas atividades, muitas dessas precocemente. Com base nos dados da pesquisa verificou-se que a maioria dos empreendimentos do município é composta por micro e pequenas empresas, além de um grande número de microempreendedores individuais. Concluiu-se que mesmo os gestores não procurando auxílio da contabilidade gerencial, estes percebem que a contabilidade gerencial é necessária no gerenciamento das atividades financeiras da empresa, pois é através dela que os gestores são auxiliados com informações gerenciais que os levam a tomar decisões seguras sobre diversos aspectos que envolvam o ambiente empresarial, possibilitando o crescimento do negócio e evitando, por conseguinte, a mortalidade precoce das atividades da empresa.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Mortalidade. Micro e Pequena Empresa.

1 Introdução

No Brasil, muitos empreendimentos são formados por Micro e Pequenas Empresas (MPE's), e estes empreendimentos, por sua vez, são considerados muito importantes para a economia brasileira, ao gerarem diversas oportunidades de emprego e contribuírem para o crescimento da riqueza do país (HENRIQUE ET AL., 2010).

Entretanto, mesmo proporcionando um avanço relevante à economia do Brasil, as micro e pequenas empresas sofrem com um alto índice de mortalidade, sobretudo, nos seus primeiros anos de atividade. Segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2016) em 2013, foi evidenciado que mais da metade das empresas fundadas no Brasil fecharam as portas após quatro anos de atividade, onde das 694 mil empresas que nasceram em 2009, apenas 47,5% ainda estavam em funcionamento em 2013, além de 158 mil terem fechado as portas após o primeiro ano de funcionamento.

A mortalidade das MPE's está atrelada principalmente às constantes mudanças no mercado e a grande competitividade entre as empresas brasileiras. O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) evidenciou em 2013 que essas mudanças que estão sendo vivenciadas no cenário nacional em relação às MPE's têm proporcionado uma verdadeira revolução no ambiente desses empreendimentos.

Pode-se afirmar também que outro motivo que está totalmente relacionado com esse fenômeno denominado "mortalidade" é a gestão ineficaz por parte dos gestores das empresas, que tomam decisões baseadas apenas na experiência que acreditam possuir. Por outro lado, existe um desconhecimento por parte dos micro e pequenos empresários de um sistema de gestão que possa assessorá-los nas tomadas de decisões e/ou os próprios profissionais da Contabilidade não oferecem essa assistência com informações importantes que os beneficiariam, preocupando-se principalmente com as obrigações fiscais das MPE's (HENRIQUE ET AL., 2010).

Considerando-se o papel que a contabilidade tende a possuir na atividade administrativa de uma empresa, formula-se o seguinte questionamento: Como a contabilidade gerencial pode auxiliar os micro e pequenos empresários do município de Jacaraú/PB na tomada de decisões de modo a evitar a mortalidade de seus empreendimentos com pouco tempo de atividade?

Iudicibus (1991, p. 15) diz que “a contabilidade gerencial está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa”. Pautando-se na participação ativa no ambiente empresarial e no conhecimento de que algumas microempresas fecharam suas portas com pouco tempo de atividade no município de Jacaraú, objetiva-se neste artigo analisar como a contabilidade gerencial pode auxiliar os micro e pequenos empresários do município de Jacaraú na tomada de decisões de modo a evitar a mortalidade de seus empreendimentos com pouco tempo de atividade.

Desse modo, a relevância desse estudo pode ser verificada pelo fato de que os assuntos abordados poderão auxiliar profissionais contábeis e gestores de um modo geral, uma vez que as estratégias e meios fornecidos através de informações contábeis transmitirão segurança na tomada de decisão. Busca mostrar também como está a situação contábil e gerencial das MPE's do município de Jacaraú/PB, analisando se existem serviços prestados de contabilidade gerencial por parte dos profissionais contábeis na administração das micro e pequenas empresas ou se os próprios gestores ou administradores buscam esse tipo de informação, bem como as soluções estabelecidas para evitar a mortalidade precoce das atividades.

Além dessa parte introdutória, o artigo é composto, sequencialmente, pela fundamentação teórica onde se faz uma análise da Contabilidade Gerencial como base para a administração das micro e pequenas empresas, evidenciando-se os métodos contábeis utilizados pelas entidades empresariais na gestão. Em seguida, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados. Já na análise dos resultados, na intenção de identificar quais foram as dificuldades que as micro e pequenas empresas do município de Jacaraú enfrentaram no seu processo administrativo, demonstrando-se as vantagens que as mesmas terão com a utilização da Contabilidade Gerencial. Por fim, têm-se as considerações obtidas com o estudo.

2. 2 Fundamentação Teórica

2.1 A Contabilidade e seus conceitos

A Contabilidade é uma ciência que vem crescendo a cada dia e conquistando um grande espaço no cenário mundial, tendo como finalidade o ato de fornecer informações seguras que

representem ferramentas de gestão que servirão para auxiliar e dar suporte à entidade nas tomadas de decisões.

Silva (2008, p. 3) conceitua a Contabilidade da seguinte maneira:

A Contabilidade é uma ciência que registra, verifica e analisa os fatos financeiros e econômicos que decorrem da situação patrimonial de uma pessoa física ou jurídica, mostrando ao usuário que tem interesse de avaliar a situação da entidade mediante as demonstrações contábeis e os relatórios gerenciais.

Segundo Iudícibus (2000, p. 28), “o objetivo principal da Contabilidade é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”. A Contabilidade, através de seu objetivo principal, vem evidenciar a necessidade que os usuários têm de obter a informação segura para auxiliá-los no momento da tomada de uma decisão relevante para o futuro da entidade.

De acordo com Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 33), “o objetivo da Contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade”. Entende-se que as informações que são prestadas pela Contabilidade visam transformar o ambiente empresarial das entidades, dando-lhes condições reais de aprimoramento através dessas informações necessárias e úteis, permitindo aos administradores buscarem a expansão de suas atividades.

Santos et al. (2011, p. 17) por sua vez, afirmam que “o objeto formal da Contabilidade é o estudo do patrimônio das entidades em seus aspectos qualitativos e quantitativos”. Percebe-se que a Contabilidade considera o patrimônio das entidades como objeto a ser estudado, ou seja, estudar a situação em que se encontra o patrimônio, o qual é dividido entre bens, direitos e obrigações que as entidades possuem.

Considerando a evolução tecnológica e dos processos de acesso e disseminação da informação que marcam a sociedade contemporânea, pode-se considerar que a Contabilidade, por sua vez, vem acompanhando essa evolução, gerando informações que possam ser adequadas às necessidades que as organizações possuem, fazendo com que essas empresas tomem decisões que

às beneficiem e viabilizem seu crescimento, adaptando-se assim às novas regras e auxílios gerados por uma Contabilidade voltada para a organização.

2.2 A Contabilidade Gerencial

De acordo com Jiambalvo (2009, p. 03), a Contabilidade Gerencial “tem o objetivo de fornecer informações necessárias para o planejamento, o controle e a tomada de decisão”. Já Iudícibus (1991, p. 15) diz que “a contabilidade gerencial está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa”. Ou seja, a Contabilidade Gerencial fornece informações que a empresa precisa, destinadas principalmente aos gestores das entidades, ajudando a solucionar problemas relacionados à empresa, sobretudo, problemas financeiros, além de atender as exigências dos clientes e as exigências que o mercado impõe sobre as entidades.

Para Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 25), a Contabilidade Gerencial está “voltada para fins internos, procurando suprir os gestores de um elenco maior de informações, exclusivamente para a tomada de decisões”. Em outras palavras, a Contabilidade Gerencial, que deve ser exercida por um profissional que possuam amplo conhecimento sobre a gestão da organização, visa prestar informações relevantes destinadas principalmente aos administradores das empresas, considerados os usuários internos das informações.

A Contabilidade Gerencial enfoca conceitos e procedimentos relevantes que são destinados aos usuários internos das informações contábeis. Iudícibus (1991, p. 16) afirma “que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil que são destinados à administração como auxílio na tomada de decisão recai da contabilidade gerencial”. A Contabilidade Financeira enfatiza conceitos e procedimentos destinados aos usuários externos das informações na gestão. Enquanto Leone (2000, p. 19-20) diz que: “A Contabilidade de Custos destina-se a produzir informações para os diversos níveis gerenciais da entidade como o auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

Contudo, é de extrema importância que os gestores além de ter um profundo conhecimento das informações geradas pela Contabilidade Gerencial também tenham um amplo conhecimento das informações financeiras, pois isso irá ajudá-los ainda mais na tomada de decisão.

Portanto, a Contabilidade Gerencial é necessária para os gestores das empresas, pois as informações que forem geradas e transmitidas aos mesmos, os auxiliarão no seu desempenho como administradores e, conseqüentemente, nas suas tomadas de decisões.

2.3 As empresas e sua definição

Conforme Fabretti (2003, p. 30):

Empresa é a unidade econômica organizada, que combinando capital e trabalho, produz ou faz circular bens ou presta serviços com finalidade de lucro. Adquire personalidade jurídica pela inscrição de seus atos constitutivos nos órgãos de registro próprio, adquirindo dessa forma capacidade jurídica para assumir direitos e obrigações. A empresa deve ter sua sede, ou seja, um domicílio, local onde exercerá seus direitos e responderá por suas obrigações.

Sendo assim, a empresa é uma entidade econômica que tem como objetivo principal a obtenção de lucros, onde deve contar com o apoio da Contabilidade Gerencial, que fornecerá estratégias e meios confiáveis de segmento comercial, por meio do uso de ferramentas que aumentem as possibilidades da empresa obter o sucesso e o resultado principal que as mantém vivas no mercado, o lucro.

Nesse sentido, o gestor da empresa deve conhecer a amplitude do seu negócio, para poder analisar as dificuldades que a empresa atravessa, tornando necessária a aplicação de um conjunto de ações que evidenciem e demonstrem decisões seguras e que levem o gestor a tomá-las para que a sua entidade consiga obter o lucro esperado, ou o retorno do que foi investido, ou a redução das possibilidades de fracasso que a empresa possa vivenciar por ter tomado uma decisão equivocada, podendo prejudicar seu desempenho e a sua continuidade.

2.4 As Micro e Pequenas Empresas e suas definições

No Brasil, a maioria dos negócios em funcionamento é constituída por micro e pequenas empresas. Essas MPE's são caracterizadas de diversas maneiras, por exemplo, como entidades

governamentais ou não governamentais. Além dessas denominações, existe também uma caracterização instituída pela Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, tornando evidente que as microempresas e empresas de pequeno porte são aquelas que possuem uma renda bruta anual auferida pela empresa.

Segundo a Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, consideram-se microempresas aquelas que auferirem em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). No caso das empresas de pequeno porte, são aquelas que auferem receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Outro tipo de caracterização é feita pelo Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), que difere dos outros tipos de caracterização por ser um órgão de apoio às entidades, caracterizando-as pela quantidade de funcionários que possua.

O SEBRAE (2010), por sua vez, utiliza o número de empregados divulgado no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) como critério de classificação do porte das empresas, para fins bancários, ações de tecnologia, exportações e outros. O órgão considera uma Indústria como microempresa se esta possuir até 19 empregados, se a indústria possuir de 20 a 99 empregados será considerada uma pequena empresa ou empresa de pequeno porte. Já em relação ao ramo de Comércio e Serviços é considerada uma microempresa aquela que possuir até 09 empregados, e se a empresa possuir de 10 a 49 empregados ela será considerada uma pequena empresa. Porém, esse critério que o SEBRAE utiliza não possui fundamentação para fins legais, valendo então o que está previsto na legislação do Simples Nacional, sendo este um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, previsto na referida Lei Complementar citada acima.

Para Kassai (1997, p. 4):

As definições podem variar em razão dos objetivos de estudo, o que torna mais distante a adoção de um critério único e dificulta o dimensionamento de um setor em termos de participação e importância. A diversidade de critérios para enquadramento legal, nas diversas esferas do governo, possibilita em termos práticos, que uma empresa seja considerada microempresa para fins de IR, mas não atenda aos limites de isenção de ISS ou de ICMS.

Em síntese, pode-se afirmar que a classificação do porte empresarial das empresas varia conforme o critério escolhido.

2.5 Situação das Micro e Pequenas Empresas e fatores associados à mortalidade

Mesmo detendo a maioria dos negócios em funcionamento no Brasil, as micro e pequenas empresas têm dificuldade de estabelecer suas prioridades organizacionais devido à falta de estratégias que possam guiá-las a tomarem decisões eficazes, de modo a tomar o rumo certo no ambiente organizacional (HENRIQUE, 2008).

As dificuldades são constantemente enfrentadas pelos micro e pequenos empresários, pois muitos negócios iniciados são rapidamente mortalizados durante os primeiros meses de suas atividades. Na maioria das vezes, isso ocorre fundamentalmente pela falta de preparo dos gestores das empresas, que pensando ter experiência de gestão tomam decisões equivocadas.

Além disso, vários outros fatores podem determinar a mortalidade das MPE's, dentre os quais temos: quantidade insuficiente de recursos que a empresa possui para realizar seus investimentos internos e externos no próprio ambiente empresarial; dificuldade para adquirir equipamentos tecnológicos necessários ao melhor desempenho de suas atividades; falta de investimento em publicidade e *marketing*; dificuldade de adquirir crédito, entre outros (HENRIQUE, 2008).

Silva (2002, p.23) ressalta que “uma empresa sem Contabilidade é uma entidade sem memória, sem identidade e sem as mínimas condições de sobreviver ou de planejar seu crescimento”. A Contabilidade é hoje um instrumento essencial para o conhecimento das atividades de desenvolvimento das empresas e do resultado que elas conseguem obter, tanto no cenário econômico quanto no financeiro, além de orientá-las através do fornecimento de informações que são estrategicamente demonstradas para a tomada de decisões que venham beneficiar as mesmas.

Outro fator é o desconhecimento sobre a utilização da Contabilidade Gerencial por parte dos gestores, que pode ser atribuído à falta de assessoria da grande maioria dos contadores, que estão dedicando-se mais a cumprir as obrigações fiscais, deixando de auxiliar seus clientes da forma correta, ou seja, abandonando a principal finalidade da Contabilidade. Como consequência,

os micro e pequenos empresários não recebem informações de caráter gerencial para a tomada de decisões seguras, que garantam a continuidade de seus negócios e os benefícios para o futuro da entidade.

2.6 A Contabilidade Gerencial aplicada às Micro e Pequenas Empresas

A Contabilidade Gerencial é uma ramificação da Contabilidade e está relacionada diretamente com a administração das empresas, fornecendo informações sobre o controle e o gerenciamento que os administradores precisam dentro da organização. Oliveira *apud* Henrique et al. (2010), expõe que a “contabilidade gerencial fornece as informações claras, precisas e objetivas para a tomada de decisão”.

É comum as micro e pequenas empresas passarem por várias dificuldades em relação ao modo de administração adotado. Geralmente os micro e pequenos empresários enxergam o contador como uma pessoa que cuida de todas as obrigações e da burocracia que as empresas têm que cumprir, porque segundo Chér *apud* Barros et al. (2014) “a contabilidade tem sido encarada como um instrumento tão somente para se atender a uma série de exigências legais e burocráticas, e não encarada como um instrumento de apoio à administração”. Em conformidade com essa percepção, os micro e pequenos empresários não utilizam a Contabilidade como auxílio na administração de suas entidades.

Longenecher *apud* Henrique et al. (2010), afirma que:

[...] os administradores precisam ter informações precisas, significativas e oportunas, se quiserem tomar boas decisões. Isso é particularmente verdadeiro quando se refere à necessidade de informações financeiras sobre as operações da empresa. A experiência sugere que a falta de aptidão em sistemas contábeis é um fator básico de insucesso entre pequenas empresas.

É grande a necessidade das micro e pequenas empresas de obterem informações precisas e seguras, e partindo dessas informações, tomarem decisões que irão trazer diversos benefícios às mesmas. Assim sendo, a Contabilidade Gerencial aparece como instrumento fundamental para auxiliar os micro e pequenos empresários a tomarem decisões administrativas relevantes, que irão beneficiá-los em sua administração, trazendo melhorias ao modo administrativo da entidade e, conseqüentemente, evitando a mortalidade de seus negócios precocemente.

A Contabilidade Gerencial utiliza-se de instrumentos que auxiliam os empreendedores na gestão de seus negócios, tais como:

Quadro 1 – Instrumentos da Contabilidade Gerencial

Contabilidade	Instrumentos
Tipos de custos	Diretos Indiretos Fixos e Variáveis
Tipos de investimentos	Caderneta de poupança Certificados de Depósitos Bancários (CDBs) Recibos de Depósitos Bancários (RDBs) Fundos de Investimentos Outros
Tipos de receitas	Vendas Correntes, de Capital e Financeiras

Fonte: Elaboração própria, Modelos de Custeio, Tipos de Investimentos (2016)

3 Procedimentos metodológicos

Lakatos e Marconi (2003) afirmam que a metodologia é a maneira utilizada pelo pesquisador para desenvolver uma pesquisa. Por sua vez, o método pode ser caracterizado como um conjunto de atividades sistemáticas e racionais, que com maior segurança permite ao pesquisador alcançar o objetivo pretendido. Neste sentido, através do método chega-se a conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do pesquisador.

A presente pesquisa caracteriza-se como descritiva e de caso, de natureza quantitativa, baseada no método indutivo. “(...) uma das características mais significativas da pesquisa descritiva está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática” (GIL, 2002, p. 42). Marconi e Lakatos (2007) consideram que no uso do método indutivo infere-se uma verdade geral ou universal a partir de dados particulares, os quais conduzem a conclusões prováveis.

Acrescenta-se ainda a realização de um levantamento bibliográfico em livros, artigos e trabalhos acadêmicos de modo geral. Para responder à questão proposta nesta pesquisa, aplicou-se um questionário estruturado composto por perguntas objetivas relacionadas às atividades empresariais dos gestores e a ação do contador nas empresas, junto aos gestores e empresários

das MPE's do município de Jacaraú/PB, pertencentes a diferentes ramos de atividade econômica, a saber: indústria, comércio e serviços. Através deste instrumento de pesquisa, buscou-se obter informações sobre as dificuldades que as empresas possuem; as ferramentas gerenciais que os gestores das empresas utilizam na tomada de decisão; e, conseqüentemente, verificar a importância do profissional contábil para a organização.

Em consulta realizada junto à Coletoria Estadual da Paraíba (2016), situada no município de Mamanguape, constatou-se que no município de Jacaraú existem 290 empresas. Considerando este universo, foram aplicados 58 questionários de maneira aleatória, constituindo assim a amostra da pesquisa, o que corresponde a 20% do total de empresas. Deve-se ressaltar que nos últimos cinco anos 53 empresas mortalizaram suas atividades no município.

A aplicação dos questionários ocorreu entre os dias 26 de abril e 01 de maio de 2016, levando em consideração os diferentes tipos de empreendimento existentes na região, cada qual com suas particularidades. Os respondentes levaram em consideração a realidade à época da criação das empresas e os dias atuais, observando as mudanças que vêm ocorrendo no mercado financeiro.

De posse dos dados, os mesmos foram analisados quantitativamente, usando-se técnicas de estatística descritiva simples, como distribuição de frequências absoluta e relativa, cujos resultados são apresentados em tabelas e gráficos gerados no programa *Microsoft Excel*.

4 Apresentação e análise dos dados

Através do Gráfico 1, pode-se verificar que das 58 empresas analisadas, a maioria, ou seja, 60,3% são microempresas, 24,1% caracterizam-se como microempreendedores e 13,8% são empresas de pequeno porte. Com base nesses dados pode-se dizer que as microempresas e as empresas de pequeno porte são relevantes no município de Jacaraú, atentando para o fato de que muitos desses empreendimentos são iniciados de forma com que atenda a necessidade que os micro e pequenos empresários impõem para si na abertura do negócio e também para a sociedade que vai usufruir de suas atividades.

Gráfico 1: Classificação das Empresas

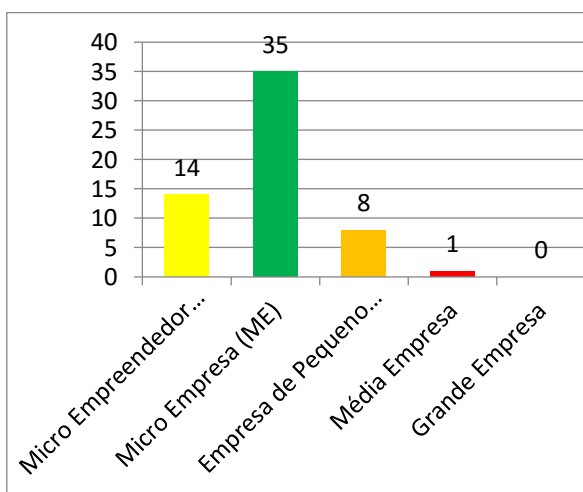
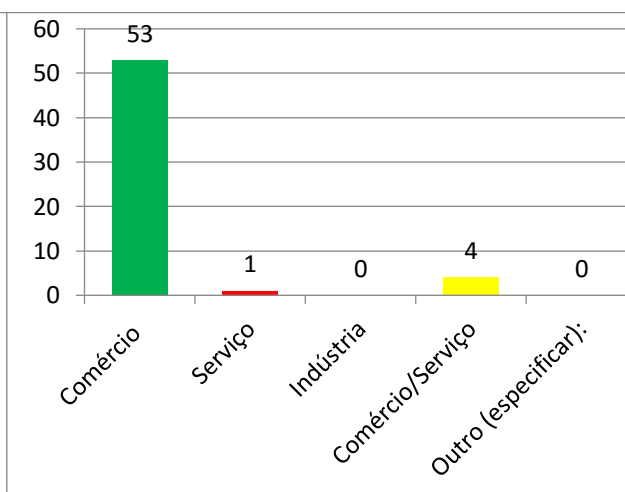


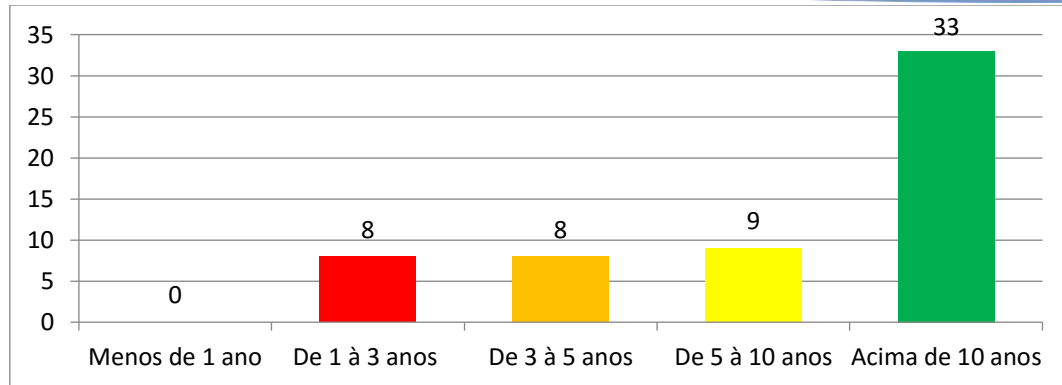
Gráfico 2: Ramo de Atividade das Empresas



Fonte: Elaboração própria baseada na aplicação de questionários (2016)

Quanto ao ramo de atividade, constatou-se que 91,4% do total das empresas da amostra atuam no ramo do comércio na região, conforme pode ser visto no gráfico 2. A maioria dos micro e pequenos empresários do município vê na atividade comercial uma ampla área para seu negócio, conduzindo suas empresas de tal forma que não mortalizem suas atividades e permaneçam com as mesmas por muito tempo no mercado, como mostra o Gráfico 3.

Gráfico 3: Tempo das empresas no mercado



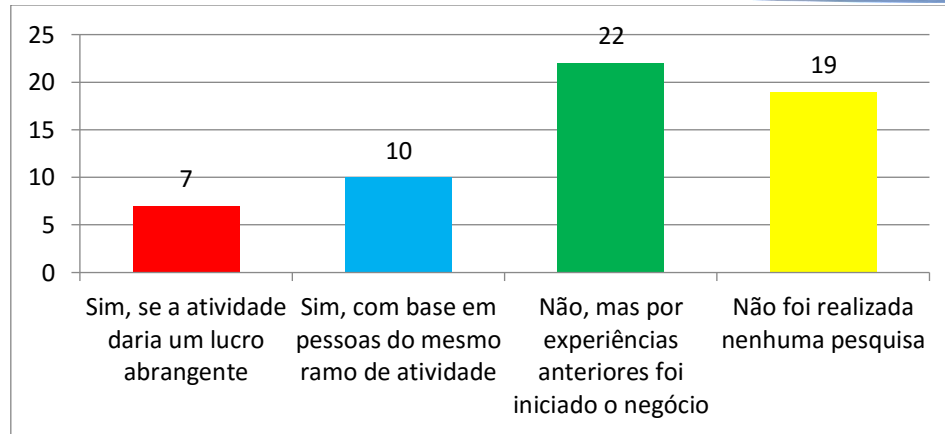
Fonte: Elaboração própria baseada na aplicação de questionários (2016)

O tempo de atividade das empresas é de mais de 10 anos para a grande maioria (56,9%), onde apenas 8 empresas possuem de 1 (um) a 3 (três) anos de existência. O tempo que as empresas permanecem no mercado pode ser influenciado por alguns parâmetros, dentre os quais se podem citar: experiências anteriores à abertura da empresa, permitindo ao gestor uma visão mais objetiva daquilo que pode prejudicar ou não as atividades empresariais; pesquisas sobre uma boa forma de gestão e/ou até o ramo do negócio escolhido, o qual pode ser propício a uma longa permanência no mercado.

Com base nesses dados e nas informações obtidas, observa-se que os empreendedores vivenciam no dia a dia a consistência que seu ramo comercial transmite, através de formas de trabalho que venham a beneficiar suas empresas, permanecendo assim por muito tempo com seus seguimentos empresariais.

Devido ao tempo de permanência no mercado, 41 gestores afirmaram que não fizeram pesquisa de mercado antes de abrir o seu negócio, conforme pode ser visualizado no Gráfico 4. Apesar da falta de uma pesquisa de mercado, 32 gestores realizaram planejamento estratégico no seu empreendimento, Gráfico 5.

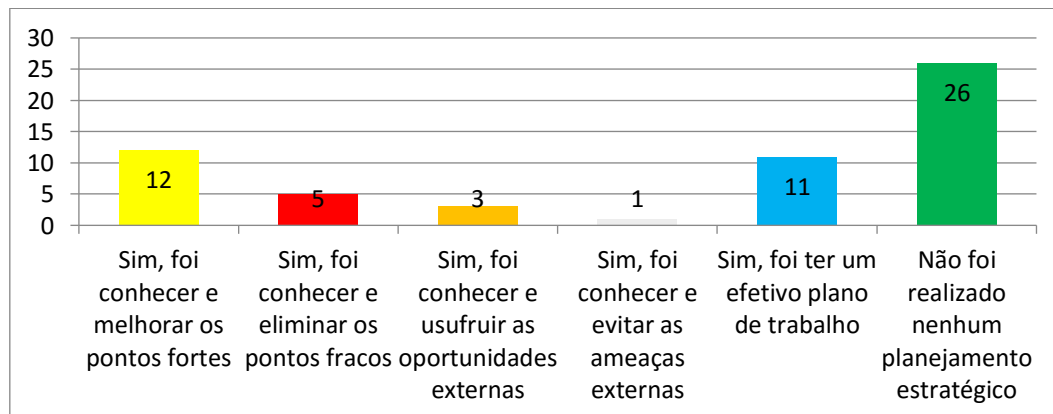
Gráfico 4: Pesquisa de mercado antes de iniciar o negócio



Fonte: Elaboração própria baseada na aplicação de questionários (2016)

Por meio do gráfico 4 pode-se perceber que alguns gestores (29,3%) procuraram conhecer sobre aquele ramo de atividade no qual eles estavam se inserindo no mercado, já outros não fizeram nenhuma pesquisa, mas por terem experiências anteriores iniciaram suas atividades empresariais (37,9%), assumindo o risco. Esses resultados podem ser justificados pelo fato de pessoas que estão de alguma forma inseridas no mercado, sejam por ser da família dos gestores ou por ter trabalhado para alguma empresa, onde através dessa experiência de trabalho resolveu abrir seu próprio negócio. O Gráfico 5, por sua vez, demonstra se as empresas analisadas fizeram planejamento estratégico ou não antes de iniciarem suas atividades, verificando-se que 44,8% não o fizeram.

Gráfico 5: Planejamento Estratégico

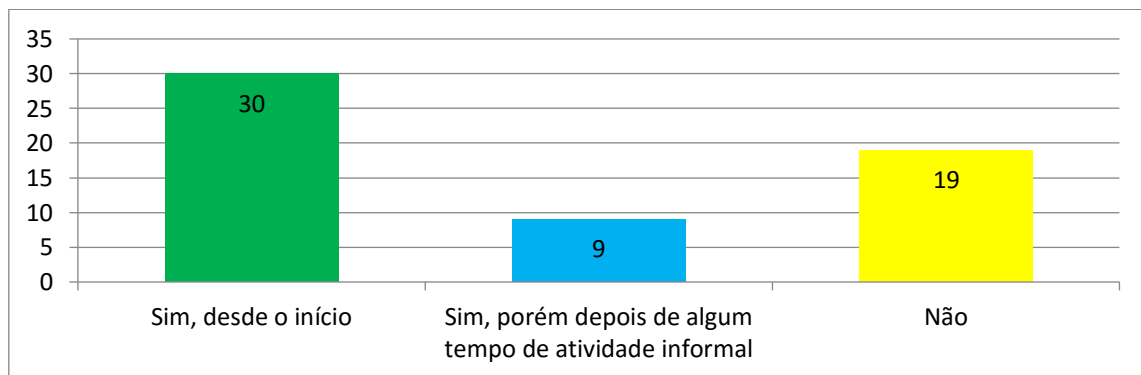


Fonte: Elaboração própria baseada na aplicação de questionários (2016)

É necessário ressaltar também que 96,5% das empresas analisadas realizaram a abertura de seus negócios com capital próprio. Assim sendo, ao ser feita uma comparação entre os gráficos 4 e 5, colhidas informações durante a pesquisa, as considerações são de que 70,69% dos gestores entrevistados não realizaram nenhum tipo de pesquisa sobre a atividade empresarial escolhida, no entanto, 55,17% realizaram algum tipo de planejamento estratégico.

Da amostra trabalhada na pesquisa, 30 gestores que estão à frente de empresas tiveram o auxílio de algum contador ao iniciar suas atividades, conforme consta no gráfico 6. Esse total de gestores que iniciaram suas atividades com o auxílio de um contador ocorreu desde o início de execução do negócio, demonstrando que o contador é essencial na abertura de alguma empresa, por ser o profissional adequado à atividade que se propõe realizar e pela experiência com diversas áreas empresariais, adquiridas no decorrer do tempo ou adquiridas através de estudos.

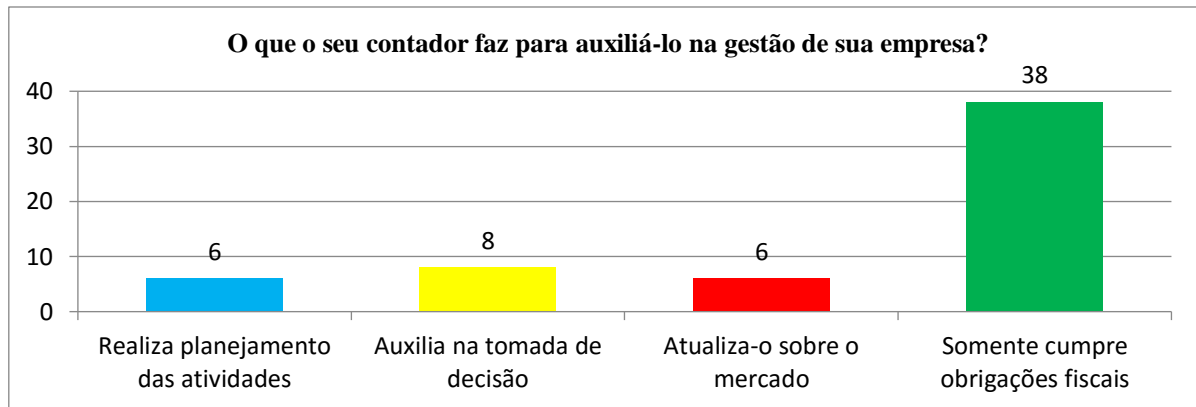
Gráfico 6 : Início do negócio com a participação de um Contador



Fonte: Elaboração própria baseada na aplicação de questionários (2016)

Não obstante, o gráfico 7 reúne informações sobre como o contador pode auxiliar os micro e pequenos empresários, e nota-se que dentre os entrevistados, a grande maioria respondeu que o contador somente cumpre obrigações fiscais, correspondendo a 65,5% da pesquisa, levando em consideração que alguns ressaltaram que recebem sim algum tipo de consultoria os deixando cientes da situação em que a empresa se encontra.

Gráfico 7: Participação do Contador e gestão do negócio



Fonte: Elaboração própria baseada na aplicação de questionários (2016)

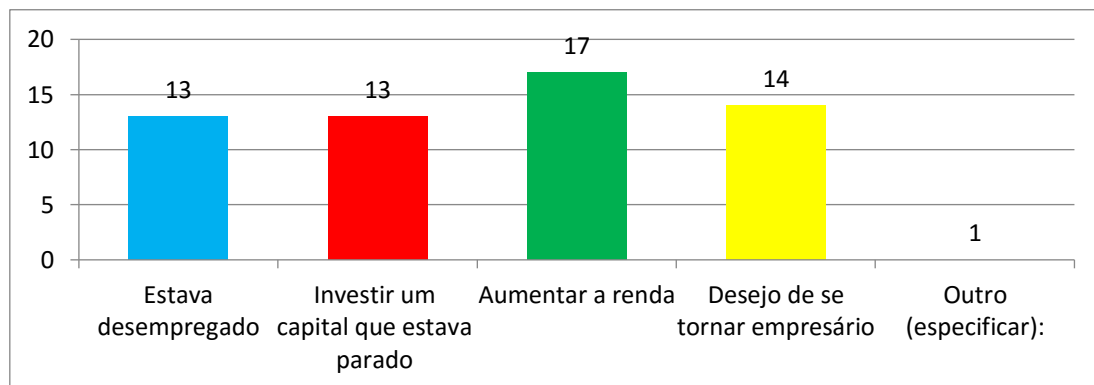
Mesmo observando os resultados da pesquisa, é possível compreender o quanto a experiência ajuda na definição do ramo da empresa, sem ter tanto acompanhamento na elaboração de um plano de negócio, através do estudo de mercado, e a contabilidade gerencial para esses gestores vem a contribuir e reforçar na estrutura e estabilidade financeira do negócio no município de Jacaraú. A contribuição em aplicar a contabilidade gerencial para os gestores das empresas pesquisadas reforça e auxilia na estabilidade também do negócio, apesar de que em algumas solicitações de serviço do contador, este não oferece o auxílio necessário, porque teria que aumentar o valor cobrado aos seus clientes pelo serviço ou os próprios empresários não querem pagar esse acréscimo, não fazendo uso assim, da orientação contábil.

O valor cobrado por um contador em Jacaraú pode variar de uma empresa para outra a depender do tipo de serviço que será necessário realizar mensalmente, avaliando o regime tributário, faturamento, funcionários, entre outras atribuições. O valor cobrado varia entre 40% e 50% do salário mínimo, às vezes chegando a 1 salário por mês (ASTEC CONTADORES ASSOCIADOS, 2016).

Diferentes motivos impulsionaram a abertura dos empreendimentos e a sua permanência no mercado no município de Jacaraú. O gráfico 8 destaca os motivos que levaram à abertura do negócio, e observou-se uma equivalência de informações obtidas durante a pesquisa, principalmente no que diz respeito as alternativas “estava desempregado” e “investir um capital

que estava parado” ambas com 22,4%, “desejo de tornar-se empresário” com 24,1%, com uma certa predominância da opção de aumentar a renda (30%).

Gráfico 8: Motivo do negócio



Fonte: Elaboração própria baseada na aplicação de questionários (2016)

Além desses motivos supracitados, durante a pesquisa um dos gestores respondeu que abriu o negócio com a finalidade de manter a família, ou seja, abriu por necessidade. Portanto, pode-se perceber que ao abrir uma empresa diversos fatores influenciam a tomada de decisão das pessoas, não esquecendo que também pode existir a junção de alguns ou todos esses aspectos analisados para a devida abertura e a escolha do seguimento da mesma.

5 Considerações finais

Esse estudo buscou evidenciar o auxílio que a contabilidade gerencial proporciona às micro e pequenas empresas do município de Jacaraú/PB, demonstrando para os micro e pequenos

empresários da região que a contabilidade gerencial é uma importante ferramenta para a tomada de decisão dentro das organizações, independentemente de seu tamanho ou do seu ramo de atuação, de modo que possa evitar a mortalidade do empreendimento com pouco tempo de atividade.

Com base nos dados da pesquisa, pode-se concluir que a maioria das empresas situadas no município de Jacaraú/PB é de micro e pequeno porte. Constatou-se ainda a existência de um grande número de Microempreendedores Individuais, característica recorrente do tecido empresarial de municípios do interior paraibano.

É importante ressaltar que alguns micro e pequenos empresários do município de Jacaraú iniciaram seu negócio com pouco conhecimento sobre as atividades que iriam realizar, e muitos iniciaram baseando-se em experiências passadas, partindo-se de uma atividade informal, onde posteriormente recorreram aos serviços dos profissionais da contabilidade para que pudessem ser inseridos legalmente no ramo do negócio empresarial.

Como foi citado anteriormente, nos últimos cinco anos, 53 empresas tiveram suas atividades mortalizadas no município, e isso acontece devido à falta de planejamento que os gestores têm ao iniciarem suas atividades, porque muitos destes se consideram autossuficientes na administração do empreendimento. Por outro lado, os micro e pequenos empresários desconhecem a Contabilidade Gerencial por culpa dos próprios contadores que não se preocupam em prestar as devidas informações gerenciais que os gestores precisam, direcionando seu trabalho apenas para as obrigações fiscais das empresas.

Mas, mesmo com o desconhecimento dos gestores empresariais sobre as funcionalidades da Contabilidade Gerencial, muitos perceberam através desta pesquisa que a mesma é muito importante para o gerenciamento do empreendimento, pois é através da Contabilidade Gerencial que os empreendedores são auxiliados com informações gerenciais que os levem a tomar decisões seguras sobre diversos aspectos que envolvam o ambiente empresarial.

A Contabilidade Gerencial pode auxiliar os micro e pequenos empresários do município de Jacaraú por meio do planejamento das atividades empresariais, de pesquisas sobre como está o ambiente empresarial interna e externamente à empresa, guiando os micro e pequenos

empresários em suas decisões com clareza, proporcionando aos gestores um conhecimento mais amplo da área gerencial, conhecimento este que será absorvido e executado no decorrer das funções gerenciais. Conseqüentemente, os micro e pequenos empresários ao executarem essas atividades gerenciais poderão ter o desenvolvimento do seu negócio, alavancando sua empresa e evitando a mortalidade precoce das atividades empresariais.

Essa pesquisa é relevante, pois demonstra como a Contabilidade Gerencial é aplicada nas micro e pequenas empresas do município de Jacaraú, evidenciando a importância da utilização da mesma no cenário empresarial. Além disso, pode ser utilizada como fonte de informação para estudantes que queiram ou precisem basear-se no tema exposto, como também para profissionais da Contabilidade que desenvolvam pesquisas sobre essa área.

Referências

ASTEC Contadores Associados. Disponível em: <http://www.asteccontadores.cnt.br/> Acesso em 25 junho de 2016.

ATKINSON, Anthony A; et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARROS, Anderson de Almeida; et al. **Contabilidade Gerencial nas Micro, Pequenas e Médias Empresas: Um Estudo na Cidade de Maceió Alagoas**. Disponível em: <http://adcont.ppgcc.ufrj.br/index.php/adcont/adcont2014/paper/viewFile/1422/350> Acesso em 23 de Outubro de 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: <https://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm> Acesso em 26 de Outubro de 2015.

FABRETTI, L. C. **Prática Tributária da Micro, Pequena e Média Empresa**. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª edição, São Paulo: Atlas, 2002.
HENRIQUE, Marco Antonio. **A Importância da Contabilidade Gerencial para a Micro e Pequena Empresa**. Universidade de Taubaté, 2008.

HENRIQUE, Marco Antonio; et. al. **Contabilidade Gerencial: Sua Aplicação e Utilidade na Pequena Empresa.** Disponível em: http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2010/anais/arquivos/0036_0100_01.pdf Acesso em 17 de Outubro de 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARION, José Carlos.; FARIA, Ana Cristina. **Introdução à Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teria da Contabilidade.** 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Teoria da Contabilidade.** 4ª edição. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Contabilidade Gerencial.** 4ª edição. São Paulo: Atlas, 1991.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial.** Tradução Antônio Artur de Souza; revisão técnica George S. Guerra Leone. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Fundamentos da Metodologia Científica.** 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE, George Sebastião G. **Curso de Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

Modelos de Custeio. Disponível em: https://fenix.tecnico.ulisboa.pt/downloadFile/3779571254680/ABC_GP_1.pdf Acesso em 30 de Março de 2016.

SANTOS, José Luiz dos; et al. **Contabilidade Geral.** São Paulo: Atlas, 2011.

SEBRAE. **Critérios de Classificação de Empresas: MEI – ME – EPP.** Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154> Acesso em 26 de Outubro de 2015.

SEBRAE. **Sobrevivência das Empresas no Brasil.** Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf Acesso em 26 de Outubro de 2015.

SILVA, Daniel Salgueiro da; et al. **Manual de Procedimentos Contábeis para Micro e Pequenas Empresas.** 5ª edição. Brasília: CFC, SEBRAE, 2002. Disponível em:



II SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UFPB

02 E 03 DE SETEMBRO DE 2016

TEMA: TRANSPARÊNCIA NAS INFORMAÇÕES
CONTÁBEIS E ATUARIAIS

<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ManuMicro.pdf> Acesso em 23 de Outubro de 2015.

SILVA, Edson Cordeiro. **Contabilidade Empresarial para Gestão de Negócios**. São Paulo: Atlas, 2008.

Tipos de Investimentos. Disponível em: <http://caixa.gov.br/educacao-financeira/aulas-empresas/tipos-de-investimento/Paginas/default.aspx> Acesso em 30 de Março de 2016

**COD 27. CRITÉRIOS DE CUSTEIO: UM ESTUDO REALIZADO EM UMA
MICROEMPRESA ALIMENTÍCIA NA CIDADE DE JOÃO PESSOA**

Deimos de Souza Falcão

Universidade Federal da Paraíba
dsfalcao991@gmail.com

Vera Lúcia Cruz

Universidade Federal da Paraíba
veralc22@hotmail.com

Geraldo Joaquim da Silva Neto

Universidade Federal da Paraíba
geraldojneto@gmail.com

Klerton Andrade Freitas de Amorim

Universidade Federal da Paraíba
klertonandrade@gmail.com

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo geral, apresentar o método de custeio que melhor atende à demanda de informações de custos à tomada de decisões em uma microempresa alimentícia na cidade de João Pessoa. A metodologia desta pesquisa caracterizou-se como estudo de caso, pois foi realizada uma análise dentro da empresa a respeito dos seus gastos de produção. Aplicaram-se os métodos de Custeios: Variável e por Absorção, estabelecendo um comparativo entre o sistema atual utilizado. O resultado do estudo apontou que o método de precificação da empresa está imputando valores que não representam a realidade dos custos do produto, pois parte de uma base de classificação de custos que não está muito apropriada. Dessa forma, concluiu-se a partir da análise dos dados coletados, que o método utilizado pela empresa não atende a necessidade de informações precisas para tomada de decisão, e que, o método de Custeio Variável, foi o que mais gerou informações viáveis, podendo assim, ajudar o gestor a tomar decisões mais eficazes.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Custeio Variável; Absorção.

1 INTRODUÇÃO

As empresas para se manterem em um mercado que geralmente se apresenta muito competitivo, se veem obrigadas a aprimorarem suas práticas para alcançarem suas metas e objetivos, e, em alguns casos, precisam buscar formas para conseguirem sobreviver. Dentre as diversas alternativas que as empresas podem usar para ajudar a atingir seus objetivos, encontra-se a contabilidade, que pode gerar informações para dar suporte às empresas apresentando caminhos com as melhores alternativas.

Considerando os diferentes ramos da contabilidade, encontra-se a contabilidade de custos. “A contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para uma importante arma de controle e decisão gerenciais” (MARTINS, 2010, p. 22).

A contabilidade de custos surge da necessidade de atender a demanda de informações de custos dos bens produzidos, comercializados ou dos serviços prestados pela empresa. “Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração tomar decisões” (CREPALDI, 2010, p. 2).

Para servir como suporte na geração de informações, a contabilidade de custos mensura os gastos da empresa no decorrer de suas atividades por meio de métodos de custeio.

Dentro de um ambiente empresarial, os gestores geralmente são capazes de identificar qual o método de custeio mais eficaz para o gerenciamento dos custos. Apesar da existência de vários métodos de custeio, o estudo se limita à aplicação dos métodos de custeio variável e por absorção.

O uso de um sistema de custos tende a ajudar na gestão da empresa, à medida que for utilizado corretamente, onde, poderá fornecer informações que auxiliaram no controle e na tomada de decisões.

Segundo Fernandez (2003, p. 26), apesar da importância estratégica da apuração correta dos custos, ainda há inúmeras empresas que não o fazem, tomando assim decisões sem base, gerando receitas insuficientes para cobrir os custos, ou por outro lado, aumentando o preço de venda, afetando sua competitividade em relação aos preços da concorrência. O Serviço brasileiro

de apoio às micro e pequenas empresas - SEBRAE (2008), completa destacando que a ausência do controle de custos é uma das várias ações que podem levar à empresa a falência.

Frente aos diversos métodos de custeio existentes, o estudo buscou entre o Custeio Variável, o Custeio por Absorção e a atual forma de apropriação de custos na empresa, identificar qual destes melhor se adequa as exigências gerenciais da empresa. Diante disto, este trabalho busca atender a seguinte questão: **Qual método de custeio melhor atende à demanda de informações de custos à tomada de decisão do gestor na empresa?**

Este trabalho tem como objetivo geral apresentar o método de custeio que melhor atende à demanda de informações de custos à tomada de decisão do gestor em uma microempresa alimentícia na cidade de João Pessoa.

Para o prosseguimento do presente estudo, buscou-se evidenciar a forma de apropriação dos custos utilizada na empresa, identificar o tipo de informação de custo demandada pelo gestor e comparar as informações produzidas pelo custeio variável, custeio por absorção e o atual método utilizado na empresa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A GESTÃO DOS CUSTOS NAS PEQUENAS EMPRESAS

Em um mercado em constante crescimento acompanhado de uma competitividade cada vez mais acirrada, as pequenas empresas podem tomar como base a gestão de seus custos para alcançar o aprimoramento de seus processos internos e redução de custos.

Na maior parte estas pequenas empresas, são administradas pelo próprio sócio, que em sua maioria não tem formação contábil nem de gestão de negócios, dificultando ainda mais a administração e a gestão de seu empreendimento (RAZA, 2008). A ausência ou má qualidade da gestão de custos é um dos fatores que podem cooperar com a falência precoce das pequenas empresas.

A estruturação de um sistema de custos nas MPEs tende a ser uma necessidade administrativa, pois, sem conhecer os custos, decisões acabam sendo tomadas de forma intuitiva pelos gestores. Implica-se a dizer que a estruturação de um sistema de custos pode ser a chave para o sucesso das MPEs, nestas empresas, o sistema de custos não necessita ser tão complexo

como aquele das empresas de maior porte, em razão das suas atividades na maioria das vezes serem mais simples (BACIC et al., 2010).

Nas pequenas empresas a gestão estratégica de custos pode assumir uma grande importância, mas que não difere das grandes empresas, isso porque ela assume a função básica de sistematizar e analisar os gastos, classificar e contabilizar os custos, gerando assim relatórios e informações sobre os custos de produção. Sendo necessário que este atenda às necessidades gerenciais da empresa, fornecendo sempre informações precisas e atualizadas (RODRIGUES, 2009, p. 1).

Com o que foi citado por Bacic et al. (2010) e Rodrigues (2009), observa-se que a relevância da gestão dos custos não se diferenciam em relação ao porte da empresa. E que o gerenciamento dos custos adotados pelas pequenas empresas não necessitam de processos tão complexos.

2.2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

Uma das principais funções da contabilidade de custos consiste em fornecer informações para a tomada de decisão (BRUNI; FAMÁ, 2004, p. 240). No que tange a gestão, ela fornece aos administradores da empresa informações de custos que podem dar o suporte e auxílio necessário para uma boa tomada de decisão, devendo conceder um suporte seguro para as suas decisões.

A respeito das informações de custos Sales (2011, p. 1) relata que é nela “que o empreendedor tem a possibilidade de reduzir ou alavancar seus investimentos, de verificar a sua rentabilidade, de tomar decisões viáveis, de promover maiores resultados para a empresa”.

As informações de custos permitem as empresas manter no mercado produtos de qualidade a um custo menor do que aquele oferecido pelos concorrentes (CARARETA et al. 2006). Tais informações quando associadas a mecanismos como margem de contribuição e ponto de equilíbrio, tornam-se um eficaz instrumento de auxílio ao processo de decisão (BORGES; VELASQUEZ; CHAVES, 2010).

Como relatado por Carareta et al. (2006); Borges, Velasquez e Chaves (2010); e Sales (2011) as informações de custos, junto as ferramentas de custos podem ser definidas como base para o sucesso de um empreendimento.

2.2.1 Margem de Contribuição

No método de Custeio Variável, a dedução dos custos e despesas variáveis (apesar das despesas variáveis não fazerem parte dos custos) da receita de vendas resultará na margem de contribuição (CREPALDI, 2010, p. 236).

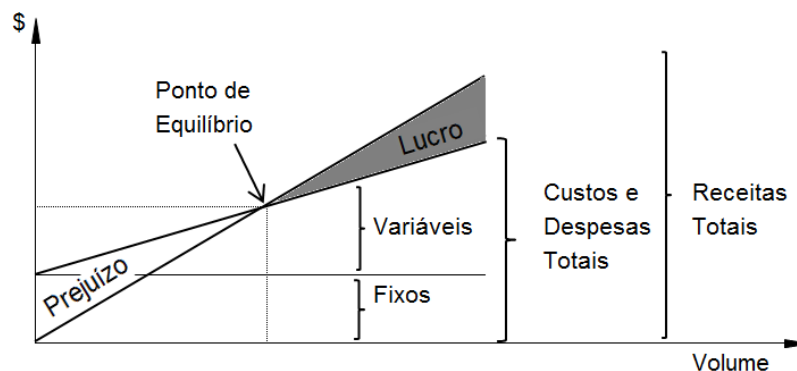
A Margem de Contribuição é o valor que cada produto ou serviço efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato o gerou e que pode ser atribuído sem erro (MARTINS, 2010, p. 179). Ela se presta a tomar uma parcela decisiva em muitas das ferramentas contábeis de auxílio à gerência, acima de tudo para tomada de decisão (LEONE; LEONE, 2010, p. 28).

Com base no citado por Crepaldi (2010) e Martins (2010), entende-se que a margem de contribuição representa o valor que o produto a partir de sua venda fornece para que a empresa possa pagar seus custos fixos e despesas fixas, podendo gerar ou não o lucro.

2.2.2 Ponto de Equilíbrio

É o ponto em que os custos e despesas totais se igualam as receitas de vendas, não havendo lucro nem prejuízo (LEONE; LEONE, 2010, p. 344). O Ponto de Equilíbrio pode ser representando graficamente conforme na Figura 1.

Figura 1 - Reprodução gráfica do Ponto de Equilíbrio



Fonte: Martins (2010, p. 258).

A análise do Ponto de Equilíbrio é fundamental em decisões relacionadas a investimentos, planejamento, controle do lucro, lançamento ou corte de produtos, como também alterações de

preços de venda conforme oscilações do mercado e definir o volume de vendas necessários para cobrir os custos e despesas totais. (CREPALDI, 2010, p. 239).

Segundo Crepaldi (2010) o ponto de equilíbrio em unidades (PE) pode ser calculado da seguinte forma:

$$PE = \frac{\text{Custos Fixos} + \text{Despesas Fixas}}{\text{Margem de Contribuição unitária}} \quad (1)$$

Desse modo, pode-se dizer que o Ponto de Equilíbrio demonstra o número de unidades a serem vendidas, para que empresa tenha condições de honrar suas obrigações, pagando seus custos e despesas.

2.3 ESTUDOS CORRELATOS

A utilização dos métodos de custeio como uma ferramenta auxiliar ao processo decisório no ambiente das pequenas empresas, vem sendo debatido pela academia, buscando ser um suporte nos trabalhos nesta área, contribuindo assim, para as discussões e divulgação da contabilidade de custos.

Em seu estudo Silveira (2010) “Gestão de Custos nas Pequenas Empresas” relata que através da combinação das ferramentas de custos as pequenas empresas podem chegar a uma gestão de custos mais eficaz. O autor conclui citando que frente ao contínuo crescimento do mercado e alta competitividade as pequenas empresas podem nortear-se na gestão de custos, a fim de alcançar a eficiência de suas atividades internas para redução de seus custos.

Conforme Queiroz (2012) em seu estudo “Um estudo sobre o custeio por absorção: o caso da Microempresa fabricante de argamassa e reboco pronto, Net Cola Indústria e Comércio, situada no município de Juazeirinho, no estado da Paraíba”, evidenciou que implantação do método de custeio por absorção na microempresa, que não possuía o controle de seus custos, possibilitou a geração de informações auxiliares à tomada de decisão, permitindo uma gestão rápida e estratégica tornando-a mais correta.

Em seu artigo Balbinot e Zanin (2009) “Custeio variável como indicador de desempenho no ramo de panificação: o caso de uma empresa gaúcha” evidencia a importância do custeio

variável como uma ferramenta para o planejamento, o controle e a tomada de decisões administrativas no ambiente de uma pequena empresa. Balbinot e Zanin (2009) concluíram ainda que seu estudo forneceu a empresa informações essenciais e indispensáveis em relação aos custos e a seu desempenho, destacando a necessidade de se manter o controle dos custos permanentemente, para que possa antecipar problemas, ou melhorar ainda mais seu resultado.

Segundo Michels e Raupp (2014) em seu artigo “Proposta de controles de custos para uma confeitaria” concluíram que o controle dos custos não deve ser encarado como uma prática de grandes empresas, mas sim de empresas de qualquer porte ou segmento, uma vez que este tipo de controle trará um dos subsídios necessários para o sucesso da empresa: a informação.

Em seu Trabalho de Conclusão de curso Nierdele (2012), intitulado “Sistema de custos e análise de preços na padaria Bom Gosto”, teve seu objetivo geral alcançado após a implantação de um sistema de custos que permite a apuração dos custos aos produtos, prestando informações de cunho gerencial em tempo real, ajudando ao gestor a planejar estratégias para competir num mercado cada vez mais acirrado trazendo agilidade e precisão nas tomadas de decisões.

Pelos resultados apresentados por Silveira (2010), Queiroz (2012), Balbinot (2009), Michels (2014) e Nierdele (2012) em seus estudos, observa-se que as empresas podem se nortear na gestão de custos para melhorar seus resultados, independente do seu porte. Através dos métodos de custeio aplicados, foi evidenciado que tais aplicações trouxeram benefícios para as empresas, trazendo informações que permitem à gestão, a análise de seus produtos de forma mais precisa, possibilitando melhores decisões.

3 METODOLOGIA

A pesquisa classifica-se como um estudo de caso, pois foi realizada uma análise da rotina dos gastos de produção de uma determinada empresa. Esta classifica-se também como bibliográfica, tendo em vista a utilização de livros, artigos e pesquisas em geral, onde foram coletadas informações necessários para conceituar e caracterizar os métodos de custeios aplicados no estudo.

O universo da pesquisa foi uma microempresa alimentícia do setor de panificação e confeitaria localizada na cidade de João Pessoa, Paraíba. A amostra caracteriza-se pelos produtos

fabricados na empresa em estudo, os quais totalizam 28 produtos. Devido à grande diversidade de produtos fabricados o estudo se limitou a analisar os oito produtos mais fabricados na empresa no ano de 2014, visto que estes representaram quase 50% da receita total com vendas no mesmo ano. Na Tabela 1 são listados os oito produtos mais fabricados na empresa no ano de 2014:

Tabela 3 - Oito produtos mais fabricados na empresa no ano de 2014

Produtos	Unidade	Quantidade	Preço de Venda Unitário
Bolo baeta	Kg	10.274	R\$ 11,61
Bolo de macaxeira	Kg	11.581	R\$ 11,61
Bolo mesclado	Kg	7.169	R\$ 11,61
Canjica	Un	27.189	R\$ 3,32
Coalhada	Un	24.928	R\$ 2,27
Pamonha	Un	39.768	R\$ 3,31
Queijadinha	Un	77.496	R\$ 0,38
Rocambole de chocolate	Kg	30.410	R\$ 20,26

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 1 apresenta os oito produtos mais fabricados na empresa com seus respectivos preços unitários de venda e quantidades produzidas. Os dados se limitam ao ano de 2014, pelo fato de que a empresa passou por uma grande reforma no ano de 2015 e teve toda sua estrutura produtiva modificada.

Os dados foram coletados por meio de documentos, planilhas e do programa utilizado pela empresa. Estes são referente aos gastos com mão de obra direta (MOD), matéria prima, custos indiretos de fabricação (CIF) e demais gastos relacionados com o funcionamento da empresa, foram organizados através de planilhas eletrônicas e referem-se ao ano de 2014.

3.1 ETAPAS DA PESQUISA

Primeiramente, foi definido o tema a ser apresentado no trabalho, buscando evidenciar qual o método de custeio que melhor atende à demanda de informações de custos à tomada de decisões. Ainda nesta etapa, foram realizadas leituras de artigos, monografias e livros para o embasamento da parte teórica do estudo.

Na segunda fase, foi definido o universo da pesquisa, foram realizadas visitas à empresa em estudo, para coleta dos dados. Sendo observado também nesta etapa, o processo de fabricação dos produtos e os gastos envolvidos neste processo.

No terceiro estágio, os dados coletados serviram de base para aplicação do método do custeio variável e absorção. Em seguida, após a análise dos resultados, os métodos foram comparados e identificados qual, com base nos dados coletados, gerou as informações mais adequadas para a tomada de decisão.

3.2 A EMPRESA

A empresa teve suas atividades iniciadas em 1988, limitadas apenas a compra e venda de mercadorias. Em 1992 iniciou-se o processo produtivo restrito apenas aos meses de maio a junho com a produção de comidas típicas. A partir do ano de 1998, a produção passa a ser o ano inteiro, iniciando-se também a produção de bolos. Com o passar dos anos, a empresa sempre buscou inovar, disponibilizando novos produtos para seus clientes.

A empresa no ano de 2014 atuava com 28 funcionários além do proprietário, estando 14 destes ligados diretamente ao processo de produção, distribuídos aos setores conforme Tabela 2.

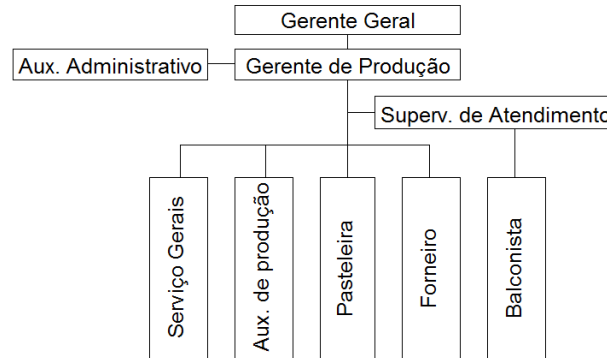
Tabela 4 - Distribuição de funcionários por departamento

Departamento	Número de funcionários
Pré-Preparo	3
Pamonharia	3
Cocção	3
Confeitaria	5

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A empresa possui uma estrutura com alguns níveis de hierarquia, onde, as tomadas de decisões ficam sobre a responsabilidade do proprietário e de sua esposa. Esta estrutura hierárquica está distribuída conforme a Figura 2:

Figura 2 - Organograma



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Conforme evidenciado na Figura 2, não há um chefe para cada departamento, a esposa do proprietário que exerce a função de gerente de produção, fica encarregada da administração de todos os setores produtivos. O cargo de gerente geral é realizado pelo proprietário da empresa, que além desta, acumula os cargos de gerente de marketing e gerente de finanças.

3.3 INFORMAÇÕES DE CUSTOS DEMANDADAS PELO GESTOR

Quando questionado a respeito de quais informações de custos suprem melhor as necessidades gerenciais da empresa, o gestor respondeu que as informações são:

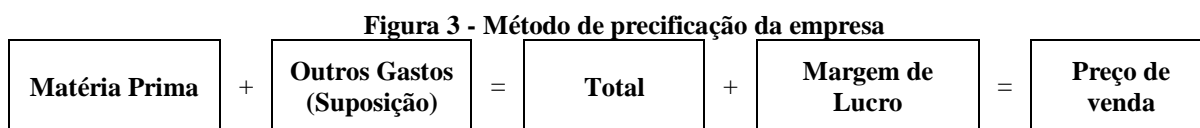
- Rentabilidade do produto;
- Margem de contribuição;
- Ponto de Equilíbrio.

Nos próximos tópicos busca-se apresentar qual método de custeio melhor atende à demanda de informações de custo do gestor na empresa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 CUSTOS NA EMPRESA

A empresa não possui o controle de seus custos aos produtos, não sabendo informar quanto custa produzir cada produto. Os preços de venda são estabelecidos de forma empírica, sem ter o conhecimento dos custos, como mostra a Figura 3:



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Figura 3 mostra como são determinados os preços de vendas dos itens fabricados. O valor Outros Gastos é um valor criado, como a empresa não possui o controle dos seus gastos, o proprietário supõe que estes representem valor igual ao da matéria prima. Seguindo os passos da figura para estabelecer o preço de venda são levantados os gastos com matéria prima por produto naquele período e é suposto que os demais gastos possuem igual valor, do total se estabelece uma margem de lucro, chegando assim ao preço de venda. Como a empresa não possui o controle dos seus custos, foi levantado os custos dos produtos baseado na forma de precificação dos produtos na empresa, como evidencia a Tabela 3.

Tabela 5 - Custo Unitário, segundo método de precificação da empresa

Produto	Matéria Prima	Outros Gastos (Suposição)	Custo Unitário
Bolo Baeta	R\$ 3,39	R\$ 3,39	R\$ 6,78
Bolo Macaxeira	R\$ 3,03	R\$ 3,03	R\$ 6,05
Bolo Mesclado	R\$ 3,35	R\$ 3,35	R\$ 6,71
Canjica	R\$ 1,57	R\$ 1,57	R\$ 3,14
Coalhada	R\$ 1,05	R\$ 1,05	R\$ 2,10
Pamonha	R\$ 1,48	R\$ 1,48	R\$ 2,96
Queijadinha	R\$ 0,21	R\$ 0,21	R\$ 0,41
Rocambole de Chocolate	R\$ 8,22	R\$ 8,22	R\$ 16,43

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Conforme mostra a Tabela 3, ao somar o gasto unitário de matéria prima por produto aos outros gastos, chega-se ao custo unitário, que foram estabelecidos de acordo com a base de custos que a empresa utiliza para precificação.

4.2 DADOS COLETADOS

Inicialmente estão dispostos na Tabela 4, os gastos da empresa no ano de 2014.

Tabela 6 - Gastos da empresa no ano de 2014

Gastos	Valor
Água	R\$ 329,87
GLP (Gás Liquefeito de Petróleo)	R\$ 10.960,92
Energia	R\$ 7.297,93
Dedetização	R\$ 462,86
Materiais de Limpeza	R\$ 883,10
Seguro	R\$ 888,71
Serviço de Segurança	R\$ 527,73
Manutenção do poço	R\$ 484,07
Sindicato	R\$ 847,20
Controle de Ponto	R\$ 117,64
Exames Laboratoriais	R\$ 132,11
Telefone/Internet	R\$ 595,16
Software	R\$ 1.051,69
Assistência Técnica	R\$ 822,27
Gerente de Produção	R\$ 6.098,73
Contabilidade	R\$ 2.053,50
Depreciação	R\$ 3.485,58
Pró Labore	R\$ 4.081,47
Embalagens	R\$ 11.463,11
TOTAL	R\$ 52.583,65

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

De acordo com a Tabela 4, foram considerados os gastos com água, energia, gás liquefeito de petróleo, gerente de produção e depreciação como custos indiretos de fabricação, visto que estes estão ligados ao processo de produção e que, segundo os métodos escolhidos, não há como atribuir um valor preciso aos produtos sem que seja através do uso do critério de rateio. Os demais gastos foram classificados como despesas do período, pois não se envolvem no processo de fabricação, sendo apenas o gasto com embalagens classificado como despesa variável, em razão desta, variar conforme os bens produzidos. As embalagens foram consideradas como despesa, pelo fato destas, serem acondicionadas aos produtos, quando estes já estão prontos para venda.

Na Tabela 5 estão dispostos os tempos em horas trabalhadas por setor e por produto.

Tabela 7 - Horas trabalhadas por setor e por produto

Produto	Pré-Preparo	Pamonharia	Cocção	Confeitaria	Total Hora/Produto
Bolo Baeta	333	283	212	0	828
Bolo De Macaxeira	468	772	241	0	1.481
Bolo Mesclado	99	0	148	494	741
Canjica	1.161	1.102	184	0	2.447
Coalhada	33	249	0	0	283
Pamonha	1.698	1.612	269	0	3.579
Queijadinha	192	274	48	0	515
Rocambole de Chocolate	154	115	691	845	1.805
Total Hora/Setor	4137	4409	1794	1338	

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

O tempo de produção gasto de cada produto foi cronometrado desde a matéria prima bruta até o produto final, passando por seus respectivos setores de produção, o tempo foi medido em minutos e convertido em horas seguido do cálculo de porcentagem.

Em relação aos custos indiretos de fabricação, estes foram inicialmente alocados aos setores produtivos, conforme é apresentado na Tabela 6:

Tabela 8 - CIF alocados aos setores de produção

CIF	Pré-Preparo	Pamonharia	Cocção	Confeitaria
Água	R\$ 116,87	R\$ 124,53	R\$ 50,67	R\$ 37,81
GLP			R\$ 10.960,92	
Energia	R\$ 2.585,52	R\$ 2.755,04	R\$ 1.120,92	R\$ 836,45
Depreciação	R\$ 2.704,40	R\$ 1.246,01	R\$ 1.540,42	R\$ 540,73
Gerente de produção	R\$ 2.160,67	R\$ 2.302,33	R\$ 936,73	R\$ 699,01
TOTAL	R\$ 7.567,45	R\$ 6.427,92	R\$ 14.609,66	R\$ 2.114,00

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os gastos com água e energia foram alocados aos setores produtivos com base nas horas trabalhadas por setor. Por exemplo, o total de horas trabalhadas no setor pré-preparo⁵ correspondem a 35% do total trabalhado nos setores, que multiplicado pelo gasto com água resultara no valor rateado para este setor. No caso do GLP ele foi utilizado apenas na cocção⁶ sendo considerado um custo direto daquele setor.

⁵ Setor responsável pela limpeza e preparação das matérias primas para produção.

⁶ Setor responsável pelo cozimento dos produtos fabricados.

A Tabela 7 aponta os gastos com mão de obra direta dos setores produtivos.

Tabela 9 - Custo total MOD

Pré-preparo	Pamonharia	Cocção	Confeitaria
R\$ 23.054,38	R\$ 32.611,14	R\$ 12.573,14	R\$ 10.198,85

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Para levantamento dos gastos com mão de obra direta, apresentados na Tabela 7 foram coletados os valores com salários, 1/3 de férias, 13º salários e demais encargos a partir dos contracheques, e, separados os valores de todos os funcionários da produção de acordo com os setores em que atuam.

A Tabela 8 expõe os custos unitários com material direto (MD) por produto.

Tabela 10 - Gasto de Material Direto por produto e com total fabricado

Produto	Valor	Unidades Fabricadas	MD Total
Bolo baeta	R\$ 3,25	10.274	R\$ 33.351,11
Bolo macaxeira	R\$ 2,94	11.581	R\$ 34.095,19
Bolo mesclado	R\$ 3,14	7.169	R\$ 22.513,13
Canjica	R\$ 1,70	27.189	R\$ 46.121,57
Coalhada	R\$ 1,05	24.928	R\$ 26.119,76
Pamonha	R\$ 1,44	39.768	R\$ 57.305,12
Queijadinha	R\$ 0,21	77.496	R\$ 16.260,18
Rocambolê de Chocolate	R\$ 7,11	30.410	R\$ 216.159,53

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Na Tabela 8, está sendo exposto o custo unitário de cada produto com material direto, que multiplicado pelas unidades fabricadas resulta no gasto total de material direto por produto. O produto com o maior custo de material direto foi o Rocambolê de Chocolate com R\$ 7,11, e o menor foi a Queijadinha com R\$ 0,21.

4.3 APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL

4.3.1 Custeio por Absorção

Por não ser possível atribuir de forma precisa aos produtos os custos indiretos de fabricação e mão de obra direta precisaram ter seus valores rateados aos produtos. Levando em consideração que o tipo de atividade da empresa está relacionado ao processo de fabricação,

foram considerados como base de rateio as horas trabalhadas com mão-de-obra direta, em vista que a geração de receita da entidade está ligada a necessidade do trabalho realizado pelos seus empregados do setor de produção. Na Tabela 9 é apresentado o rateio dos CIF aos produtos.

Tabela 11 - Rateio CIF

Produto	Pré-Preparo		Pamonharia		Cocção		Confeitaria		CIF
	%	Valor (R\$)	%	Valor (R\$)	%	Valor (R\$)	%	Valor (R\$)	Valor (R\$)
Bolo Baeta	8%	605	6%	413	12%	1.753	0%	0	2.771
Bolo De Macaxeira	11%	832	18%	1.126	13%	1.899	0%	0	3.857
Bolo Mesclado	2%	151	0%	0	8%	1.169	37%	782	2.102
Canjica	28%	2.119	25%	1.607	10%	1.461	0%	0	5.187
Coalhada	1%	76	6%	363	0%	0	0%	0	439
Pamonha	41%	3.103	37%	2.351	15%	2.191	0%	0	7.645
Queijadinha	5%	378	6%	400	3%	438	0%	0	1.217
Rocambole de Chocolate	4%	303	3%	168	39%	5.698	63%	1332	7.500
Total Setor	100%	7.567	100%	6.428	100%	14.610	100%	2.114	

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 9 evidencia o rateio do CIF aos produtos, que tiveram seus valores alocados com base nas horas trabalhadas na fabricação dos mesmos, por exemplo, na produção do bolo baeta corresponde a 8% das horas totais do setor pré-preparo, com valor de R\$ 605,00, 6% das horas totais do setor de pamonharia com valor de R\$ 413,00 e 12% do setor de cocção com valor de R\$ 1.753,00 totalizando R\$ 2.771,00.

O mesmo critério foi utilizado para ratear os gastos com MOD aos produtos, como mostra a Tabela 10:

Tabela 12 - Rateio MOD

Produto	Pré-Preparo		Pamonharia		Cocção		Confeitaria		MOD
	%	Valor (R\$)	%	Valor (R\$)	%	Valor (R\$)	%	Valor (R\$)	Valor (R\$)
Bolo Baeta	8%	1.855	6%	2.094	12%	1.486	0%	0	5.436
Bolo De Macaxeira	11%	2.607	18%	5.712	13%	1.689	0%	0	10.010

Bolo Mesclado	2%	551	0%	0	8%	1.037	37%	3.762	5.352
Canjica	28%	6.468	25%	8.154	10%	1.290	0%	0	15.913
Coalhada	1%	183	6%	1.842	0%	0,00	0%	0	2.026
Pamonha	41%	9.460	37%	11.928	15%	1.886	0%	0	23.275
Queijadinha	5%	1.069	6%	2.027	3%	336	0%	0	3.433
Rocambole de Chocolate	4%	857	3%	850	39%	4.845	63%	6.436	12.990
Total Setor	100%	23.054	100%	32.611	100%	12.573	100%	10.198	

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 10 mostra o rateio da MOD aos produtos, com base nas horas trabalhadas na fabricação dos mesmos, por exemplo, para a produção da coalhada foi necessária 1% do total de horas do setor pré-preparo, com valor de R\$ 183,86 e 6% do total de horas do setor de pamonharia, com valor de R\$ 1.842,56, chegando ao total de MOD de R\$ 2.026,42.

A Tabela 11 expõe o custo do produto com base no método de custeio por absorção.

Tabela 13- Custeio por Absorção (Valores em R\$)

Produto	MD	MOD	CIF	Custo Total	Unidades Fabricadas	Custo Unitário
Bolo Baeta	33.351	5.436	5.542	44.329	10.274	4,31
Bolo Macaxeira	34.095	10.010	7.715	51.820	11.581	4,47
Bolo Mesclado	22.513	5.352	4.205	32.070	7.169	4,47
Canjica	46.121	15.913	10.374	72.408	27.189	2,66
Coalhada	26.119	2.026	878	29.023	24.928	1,16
Pamonha	57.305	23.275	15.290	95.870	39.768	2,41
Queijadinha	16.260	3.433	2.434	22.127	77.496	0,29
Rocambole de Chocolate	216.159	12.990	15.000	244.149	30.410	8,03

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Conforme evidencia a Tabela 11, a soma dos gastos com material direto, mão de obra direta e CIF, resulta no custo total do produto. Dividindo o custo total do produto pelas unidades fabricadas encontra-se o custo unitário do produto.

4.3.2 Custeio Variável

Para calcular do custo do produto pelo método de custeio variável foram considerados apenas os custos variáveis e despesas variáveis.

A Tabela 12 apresenta os gastos com despesas variáveis (DV) por produto.

Tabela 14- Despesas Variáveis por produto e com total fabricado

Produto	Valor	Unidades Fabricadas	DV Total
Bolo baeta	R\$ 0,15	10.274	R\$ 1.588,28
Bolo macaxeira	R\$ 0,19	11.581	R\$ 2.252,60
Bolo mesclado	R\$ 0,19	7.169	R\$ 1.394,43
Queijadinha	R\$ 0,01	77.496	R\$ 661,83
Rocambole de Chocolate	R\$ 0,18	30.410	R\$ 5.452,87

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

São apresentadas na Tabela 12, as despesas variáveis, que se referem aos gastos com embalagem por produto. Multiplicando o gasto unitário com embalagem pelas unidades fabricadas, obtém-se o total gasto por produto.

Os custos variáveis referem-se aos gastos com material direto. Na sequência, a Tabela 13 apresenta o custo unitário de acordo com o método de custeio variável.

Tabela 15 - Custeio Variável (Valores em R\$)

Produto	CV	DV	Custo Total	Unidades Fabricadas	Custo Unitário
Bolo Baeta	33.351,11	1588,28	34.939,39	10.274,00	3,40
Bolo Macaxeira	34.095,19	2252,6	36.347,79	11.581,00	3,14
Bolo Mesclado	22.513,13	1.394,43	23.907,56	7.169,00	3,33
Canjica	46.121,57	0	46.121,57	27.189,00	1,70
Coalhada	26.119,76	0	26.119,76	24.928,00	1,05
Pamonha	57.305,12	0	57.305,12	39.768,00	1,44
Queijadinha	16.260,18	661,83	16.922,01	77.496,00	0,22
Rocambole de Chocolate	216.159,53	5452,87	221.612,40	30.410,00	7,29

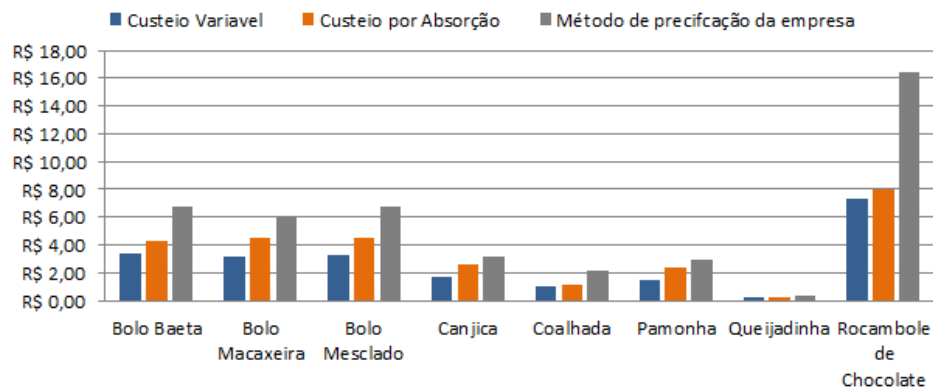
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A soma dos custos variáveis com as despesas variáveis resulta no custo total do produto, que dividido pelas unidades fabricadas obtém-se o custo unitário.

4.4 COMPARAÇÃO DOS MÉTODOS ANALISADOS

O estudo buscou, com base nos dados levantados, comparar os custos unitários pelos diferentes métodos, o de precificação da empresa, o por absorção e o variável, conforme mostra o Gráfico 1.

Gráfico 1 - Comparação entre os métodos de custos



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Analisando o Gráfico 1, evidencia-se que, a forma de custo que está sendo aplicada na empresa apresenta valores muito elevados, tendo em vista que parte de uma base de classificação que geralmente não representa a realidade dos custos relacionados ao produto. Observa-se que os custos relacionados ao custeio por absorção e variável estão alinhados, diferindo apenas a forma como o método determina seu critério de identificação e classificação.

Buscando atender a demanda de informações de custos solicitadas pelo gestor da empresa objeto de estudo, ainda que o custeio por absorção demonstre a rentabilidade do produto, o método de custeio variável apresenta-se como a melhor alternativa para este caso, isto porque, além de demonstrar se o produto está sendo rentável ou não, ele atende as outras informações requisitadas pelo gestor, por ser base para o cálculo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio.

Com base nos dados coletados, o método do custeio variável, forneceu neste caso, ferramentas que podem auxiliar ao controle dos custos para esta empresa, suprindo o gestor com informações mais detalhadas dos custos de seus produtos, ajudando a dar mais subsídios para tomada de decisão.

5 CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa teve como propósito, através de um estudo de caso, apresentar qual o método de custeio gera as informações mais adequadas à tomada de decisões do gestor na empresa objeto do estudo.

Na aplicação dos métodos, observou-se que o método de precificação utilizado pela empresa, imputou aos custos valores que podem não estar representando a realidade dos custos dos produtos fabricados na empresa, pois, parte de uma base de classificação que não está muito apropriada para apurar a realidade dos custos. Os métodos de custeio por absorção e variável se apresentaram de forma mais coerente em relação à apuração dos gastos relacionados ao produto, estes apresentam seus custos alinhados a realidade de cada mercadoria, diferindo apenas na forma como o método determina seu critério de identificação e classificação de custos.

Dessa forma, concluiu-se que, a partir da análise dos dados coletados, que o método utilizado pela empresa, não gera informações que possam ajudar o gestor a tomar decisões. O estudo evidenciou que o método de Custeio Variável gerou dados que podem atender a demanda de informações de custos para gestão da empresa.

O presente trabalho limitou-se a analisar o processo produtivo dos oito produtos mais fabricados, estes que representavam quase 50% da receita total com vendas no ano de 2014. Os dados também se limitaram ao ano de 2014, pelo fato de que a empresa passou por uma grande reforma no ano de 2015 e teve toda sua estrutura produtiva modificada.

Espera-se que o resultado deste trabalho incentive futuras pesquisas sobre o impacto do uso da contabilidade de custos em micro e pequenas empresas. Sugere-se também a realização da mesma pesquisa em empresas de diferentes setores ou regiões.

REFERÊNCIAS

BACIC, J.M.; MEGLIORINI, E.; OLIVEIRA, E.C.M.; YOMURA, N. **Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos nas pequenas e médias empresas**. CRC-SP. 2010.

BALBINOT, A.A.; ZANIN, S. **Custeio variável como indicador de desempenho no ramo de panificação: o caso de uma empresa gaúcha**. In: VI SIMPÓSIO DE EXCELENCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA SEGeT, 2009, RESENDE. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos09/548_548_231_ARTIGO.pdf>. Acesso em: 27 nov. 2015.

BORGES, A.P.M.; VELASQUEZ, M.D.; CHAVES, C.R. Gestão de custos em unidades gráficas: uma análise da margem de contribuição e ponto de equilíbrio. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, 2010. Belo Horizonte - MG, Brasil, **Anais...** Belo Horizonte - MG, Brasil, 2010.

BRUNI, A.L; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CARARETA, E.S; JAYME, G.; TAVARES, M.P.Z.; VALE, V.P. Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da UEG**, Anápolis (GO), v. 2, n. 2, jul/dez. 2006.

CREPALDI, Silvio A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FERNANDEZ, H.M. **Evitando a falência – 2003**. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/henriquemf/evitando-a-falencia>> Acesso em: 10 abr. 2015.

LEONE, George S.G; LEONE, Rodrigo J.G. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MICHELIS, R.; RAUPP, F.M. **Proposta de controles de custos para uma confeitaria**. Observatorio de la Economía Latinoamericana, v. 199, p. 1, 2014.

NIERDELE, Fernando. **Sistema de custos e análise de preços na padaria bom gosto**. Três Passos: Unijuí, 2012.

QUEIROZ, A. **Um estudo sobre o custeio por absorção: o caso da Microempresa fabricante de argamassa e reboco pronto**, Net Cola Indústria e Comércio, situada no município de Juazeirinho, no estado da Paraíba. Campina Grande, 2012. Disponível em: <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/123456789/2636>>. Acesso em: 27 nov. 2015.

RAZA, Cláudio. **Informações contábeis: o cliente não sabe pedir e o escritório contábil, na sua grande maioria, não está preparado para fornecer**. Boletim CRC SP, São Paulo, n.166, p.16-17, 2008. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/boletim/boletins/boletim166.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2016.

RODRIGUES, C. O. **A gestão estratégica de custos como fator estratégico das pequenas empresas**, 2009.

SALES, L.B. **A Informação de custo para o crescimento e desenvolvimento das organizações vinculadas a IAGRAM**. 2011. Disponível em: <<http://www.diadecampo.com.br/zpublisher/materias/Materia.asp?id=25512&secao=Colunas%20e%20Artigos>>. Acesso em: 15 dez. 2015.



II SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UFPB

02 E 03 DE SETEMBRO DE 2016

TEMA: **TRANSPARÊNCIA NAS INFORMAÇÕES
CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

SEBRAE. **Que tipo de ações leva as empresas à falência.** 2008. Disponível em: <<https://mundosebrae.wordpress.com/2008/10/29/que-tipos-de-aco-es-levam-uma-empresa-a-falencia/>>. Acesso em: 09 maio 2015.

SILVEIRA, L.M. **Gestão de custos nas pequenas empresas.** Belo Horizonte, 2010. Disponível em: < http://www.der.mg.gov.br/images/TrabalhosAcademicos/lucia_monteiro_da_silveira.pdf>. Acesso em: 27 nov. 2015.

COD 28. RAZÕES, VANTAGENS E DESVANTAGENS NA ESCOLHA DA ABERTURA DE FRANQUIAS NA CIDADE DE GUARABIRA-PB

Érica Maria Gomes de Arruda

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba
ericagomarru@gmail.com

Luiz Antonio Felix Júnior

Faculdade Internacional da Paraíba
juniorfelixx@hotmail.com

Erivan Lopes Tomé Júnior

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba
eri_junior81@hotmail.com

João Paulo Monteiro Batista

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba
professorjpaulo16@gmail.com

Resumo

Franchising tem-se apresentado, como sendo um modelo de negócio sólido e eficaz, por ter seus sistemas testados e aprovados, além do reconhecimento da marca no mercado, tornou-se uma excelente alternativa de investimento. Com a participação das franquias no mercado comercial de Guarabira juntamente com as poucas pesquisas acadêmicas desenvolvidas no comércio dessa localidade, fez-se necessário conhecer o porquê da adesão desse sistema, por parte dos empreendedores desta região, bem como identificar os benefícios e desafios oferecidos por este sistema de *franchising*. Portanto, o presente estudo objetivou identificar quais as razões, bem como as vantagens e desvantagens da abertura de franquias na cidade de Guarabira-PB. Neste sentido, propôs desenvolver este trabalho por meio da aplicação de questionários de pesquisa realizado nas franquias da região de Guarabira-PB, de forma a analisá-lo descritivamente obtendo resultados de acordo com a percepção dos entrevistados desta localidade. Pôde-se constatar, por meio da análise dos dados obtidos, que a marca motiva a adesão ao sistema, o reconhecimento desta, juntamente com a estrutura pronta beneficiam os franqueados; e o pagamento das taxas e *royalties* é o maior desafio dessa estrutura de negócio.

Palavras-chave: *Franchising*. Marca. *Royalties*.

1 INTRODUÇÃO

As franquias têm desempenhado papéis importantíssimos na economia brasileira, destacando sua evolução no período de 2014 para 2015, pode-se notar o crescimento do seu faturamento em 8,3% e o aumento no número de redes em 4,5% gerando 1.189.785, empregos diretos (ABF – Associação Brasileira de *Franchising*, 2016). O sistema de *franchising* tem se apresentado uma excelente alternativa empreendedora para aqueles que querem dar início em uma atividade econômica.

Mesmo com desafios, como elevadas taxas e *royalties*, as franquias destacam-se por ser um método seguro. A estrutura pronta, desenvolvida pelo franqueador, na qual o franqueado passa a ter direito de uso se definido o contrato de franquia, permite o repasse das técnicas e imagem para uma gestão que alcance o sucesso já antes estabelecido pelo detentor da marca.

Embora entre o franqueador e o franqueado não possa ser caracterizado vínculo empregatício, o relacionamento estabelecido é independente entre as partes, onde permite ao detentor da marca o aprimoramento das técnicas, corrigindo falhas ou incrementando sua fórmula do sucesso, enquanto o franqueado aplica, realizando o sucesso.

Com a participação das franquias no mercado comercial de Guarabira juntamente com as poucas pesquisas acadêmicas desenvolvidas no comércio dessa localidade, fez-se necessário conhecer o porquê da adesão desse sistema, por parte dos empreendedores desta região, bem como identificar os benefícios e desafios oferecidos por este sistema de *franchising*.

Neste sentido, o presente estudo propõe abordar quais as razões, as vantagens e desvantagens para a abertura de franquias de acordo com a percepção dos franqueados da cidade de Guarabira-PB.

Este trabalho dividiu-se em cinco partes. No primeiro momento foi exposta esta introdução, posteriormente foi apresentada a metodologia de pesquisa utilizada para alcance do objetivo de pesquisa, no terceiro ponto está o referencial buscando relatar aspectos referentes à temática de pesquisa. Já na quarta parte foi desenvolvida a análise dos resultados obtidos com a pesquisa. E, por fim, foram desenvolvidas as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 FRANQUIAS

Conforme o Art. 2º lei de franquias brasileiras nº 8.995 de 15 de Dezembro de 1994 (BRASIL, 1994) pode definir-se *franchising* como sendo o sistema no qual o franqueador por meio de remuneração, autoriza o franqueado, fazer-se uso da marca ou patente, da distribuição de produto, bem como a transferência do *know how*⁷. Esse modelo permite a empresa detentora dos direitos da marca ou patente, a expansão de seus negócios, o que concede maior fortalecimento e visibilidade do conceito e da imagem da marca. O sistema de franquias exigirá maior atenção do franqueador, pois como líder deve supervisionar o desempenho e a manutenção dos padrões operacionais, para o desenvolvimento de toda a rede. Já o franqueado, enxerga no reconhecimento da marca a oportunidade de aproximar-se de clientes fieis ou que já tiveram experiências satisfatórias com esta.

Friedheim (2013) afirma que “*Franchising* é uma forma de replicar o sucesso de um negócio estabelecido e bem-sucedido”. A segurança oferecida por este sistema aos franqueados deve-se ao fato de ser um modelo de negócio pronto, apenas a ser seguido; que oferece suporte nos setores administrativo, contábil e de *marketing*, tal como capacitação e o treinamento para gerir o modelo, o que promove menor risco de insucesso. A assistência na delimitação na escolha do ponto de instalação, evita erros de má localização. Em áreas pouco frequentadas, a visibilidade é menor, por consequência do baixo fluxo de pessoas que passa no local, o que pode prejudicar diretamente as vendas.

Do mesmo modo que as demais atividades econômicas apresentam desafios, no sistema de franquias destaca-se o pagamento de taxa de adesão ao sistema de franquias, na qual é paga para aquisição do direito ao uso da marca. E a taxa de publicidade, paga ao franqueador para o desenvolvimento de anúncios e propagandas do produto. Juntamente com as taxas, estão os

⁷ Segredo de indústria a que venha a ter acesso em função da franquia.

royalties que por definição da lei nº 8.995 de 15 de Dezembro de 1994 é a “remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado” (BRASIL, 1994). Os *royalties* são pagos como uma garantia de permanência até o final do contrato.

2.2 TIPOS DE FRANQUIAS

As franquias classificam-se conforme o desenvolvimento da sistematização. Essa evolução tem exigido um forte papel de liderança do franqueador e, ao mesmo tempo dos franqueados que exerce sobre sua rede, o que contribui com o sistema, pois segundo Bittencourt (2013) “O modelo e a excelência da gestão são os principais aspectos que determinam o sucesso das redes de negócios.” As Franquias são segmentadas em gerações.

A 1ª e a 2ª geração de franquias têm os seus formatos concentrados no direito ao uso da marca e na distribuição do produto, sendo as de primeira geração semi-exclusiva e a de segunda geração garantia de venda exclusiva do produto; As de 3ª geração, também conhecidas como *Business Format Franchise*, são franquias com modelos cujos padrões são estabelecidos. O formato dessas franquias oferece maior suporte operacional ao franqueado, com o repasse do *know how* e capacitação dos novos franqueados; Nas franquias de 4ª geração a relação entre franqueador e o franqueado torna-se mais estreita. São trocadas experiências locais, e as dificuldades expostas serão discutidas e solucionadas, de forma que o franqueado será aconselhado e se necessário pode haver a reciclagem do treinamento inicial. (FRIEDHEIM, 2013)

2.3 MARCA

No sistema de franquias, a marca é um dos mais relevantes meios para obtenção e consolidação do sucesso na venda do produto. Segundo Nunes e Haigh (2003, p.17) Marca é a essência intangível que se instala no pensamento e agrega valor perceptível ao cliente. A marca

não só esta envolvida ao lado racional do consumidor, em maior parte ao envolve o lado emocional conforme a teoria de Maslow citado por Kotler e Keller (2012, p. 173) onde o indivíduo tem necessidades distribuídas de forma hierárquicas, e tentam satisfazê-las, das primordiais para as secundárias. Na base da pirâmide estão dispostas as necessidades básicas e no topo a autorrealização, sabido isto, as empresas querem realizar por completo o seu cliente, fazendo o consumidor levar seu produto não só pela necessidade do uso, mas adicionando a este, as satisfações e as realizações de desejos secundários. A marca auxilia o consumidor a identificar e distinguir o produto de determinada marca dos demais concorrentes.

Segundo Kotler e Keller (2012, p. 258) “Os consumidores podem avaliar um produto idêntico de forma diferente, dependendo de como sua marca é estabelecida.”. O produto é avaliado por meio de experiências anteriores com a marca, se o cliente foi altamente satisfeito, tornam-se fiéis a esta, se a experiência não foi satisfatória acabam por substituir por produto de outras marcas, indo à busca de valores superiores a sua necessidade. Assim, as empresas lutam para estabelecer um marca forte e favorável, que retenha o cliente, e que crie um vínculo de fidelidade entre o produto e o consumidor final, rendendo-lhe maior solidez e estabilidade bem como garantia de faturamentos futuros.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa objetivou identificar quais as razões para a escolha da abertura de franquias na cidade de Guarabira-PB, bem como as vantagens e desvantagens deste tipo de empreendimento.

Para o alcance do objetivo proposto foram identificadas as franquias existentes na cidade de Guarabira-PB, por meio de buscas na *Internet* e visitas aos estabelecimentos franqueados, sendo assim a amostra da pesquisa foi eleita por acessibilidade. Logo, foram identificados 20 empreendimentos regidos pelo sistema de *franchising* localizado na cidade alvo da pesquisa.

Objetivando questionar os respondentes acerca das razões, vantagens e desvantagens da abertura de franquias, foi desenvolvido um questionário estruturado com 24 questões que foram distribuídas em quatro grupos da seguinte forma:

- Grupo I: caracterização dos respondentes;
- Grupo II: razões para abertura de franquias;
- Grupo III: vantagens para abertura de franquias;
- Grupo IV: desvantagens para abertura de franquias.

A aplicação deste instrumento de coleta de dados foi realizado junto aos gerentes das franquias pesquisadas, visto que os franqueados não se encontravam disponíveis para tal fato, o que não invalida o trabalho desenvolvido, pois estes funcionários são responsáveis direto pelo empreendimento e lhe dão diretamente com os aspectos inerentes as razões, vantagens e desvantagens do empreendimento, por estarem ligados diretamente aos franqueados.

A aplicação dos questionários de pesquisa se deu durante o mês de fevereiro de 2016. Das 20 franquias identificadas apenas 15 se disponibilizaram a auxiliar na pesquisa, destes, apenas 12 estabelecimentos retornaram com o questionário devidamente respondido.

Por fim, os dados coletados por meio da aplicação do questionário foram tabulados e analisados por meio da estatística descritiva, em especial com a utilização de frequências relativas e absolutas.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

Nos próximos itens estão expostas as análises dos dados obtidos, na qual se dividem em: Caracterização dos respondentes, Razões para Abertura de Franquias, Vantagens para Abertura de Franquias, Desvantagens para Abertura de Franquias.

4.1 CARACTERIZAÇÕES DOS RESPONDENTES

Para traçar os aspectos dos entrevistados da cidade de Guarabira-PB, que constitui o sistema de franquia levou-se em conta o enquadramento do gênero, bem como a faixa etária na qual se encontrava, e qual o grau de escolaridade, cursou ou estaria cursando, que foi exposto por meio da Tabela 1. Como a obtenção dos dados pode constatar que algumas das opções atingiram maior fluxo das respostas, como analisado a seguir.

Tabela 1 - (Item 1 a 3) Caracterização do Profissional Pesquisado

Itens	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
1. Gênero:		
Masculino	0	0%
Feminino	12	100%
Total	12	100%
2. Idade:		
Até 20 anos	3	25%
21 a 30 anos	7	58%
31 a 40 anos	2	17%
Total	12	100%
3. Grau de Escolaridade		
Médio	6	50%
Técnico	1	8%
Superior em andamento	3	25%
Superior completo	2	17%
Total	12	100%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da pesquisa.

De acordo com os resultados obtidos, 100% dos respondentes representam o sexo feminino.

A faixa etária na qual se encontra maior quantidade de respondentes é entre 21 a 30 anos, sendo estes correspondentes a 58% dos entrevistados; esta idade pode estar relacionada com o sistema e franquias por serem idades relativamente consideradas como pessoas experientes.

Quanto ao grau de escolaridade, constatou-se considerável nível dos entrevistados, pois pelo menos 50% dos respondentes têm no mínimo o ensino médio e os demais cursaram ou cursam níveis maiores.

4.2 RAZÕES PARA ABERTURA DE FRANQUIAS

O modelo de franquias pode abrir mais facilmente as portas do mercado, com o reconhecimento da marca podendo esta ser uma razão, pois permite a avaliação diferenciada do cliente frente ao produto conforme a teoria de Kotler e Keller (2012). Como também, o sucesso do franqueador pode motivar o franqueado a aderir este sistema com o intuito de replicá-lo e alcançar este sucesso estabelecido como comentado por Friedheim (2013). Desta forma através da tabela 2, buscou-se identificar as razões que leva os franqueados de Guarabira-PB a adesão da rede franqueada.

Tabela 2 - (Item 1 a 6) Razões para Abertura de Franquias

Itens	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
1. Estrutura com sistemas testados, aprovados e com modelos de negócio já prontos.		
Sim	8	67%
Não	4	33%
Total	12	100%
2. Marca reconhecida no mercado.		
Sim	12	100%
Não	0	0%
Total	12	100%
3. Uma equipe que oferece suporte operacional, contábil no setor de marketing e comunicação como também em recursos humanos.		
Sim	8	67%
Não	4	33%
Total	12	100%
4. Maior previsibilidade sobre faturamentos futuros e retorno do dinheiro investido.		
Sim	8	67%
Não	4	33%
Total	12	100%
5. Taxa de mortalidade significativamente menor que a de outros negócios.		
Sim	6	50%
Não	6	50%
Total	12	100%
6. Treinamento para a capacitação dos novos franqueados.		
Sim	6	50%
Não	6	50%
Total	12	100%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da pesquisa.

O sistema de franquias oferece ao franqueado um modelo de negócio com maior solidez e aprovação no mercado. Por já ter sido experimentado pelo franqueador. É nessa segurança oferecida pelas franquias que maior parte dos entrevistados, que corresponde a 67% respondeu ser essa uma das maiores razões para aderir-se ao sistema.

O reconhecimento da marca obtivera toda aceitação possível, o que equivale a 100% dos respondentes; toma-se por base, essa análise, para concluir-se que a maior motivação da aquisição do sistema de franquia é a marca reconhecida no mercado. O que comprova que a boa fama e aceitação da marca, permitirão maior certeza de possíveis sucessos do estabelecimento.

Os que disseram que o suporte operacional oferecido pelo franqueador é uma das razões que motiva abrir uma franquia correspondem a 67% e o treinamento dos novos franqueados 50%. O franqueador sede o uso da marca, na confiança que o franqueado juntamente com ele possa expandir o sucesso da rede de sua patente; por isso ao entregar nas mãos de outrem, algo que levou anos para ser construído, deve ser feito de maneira cautelosa, onde o franqueado recebe o *know how*, até pessoa esteja apta a manusear o sistema e ter conhecimentos e apoio de uma equipe capacitada, para que se tome a decisão certa mediante as situações.

A taxa de mortalidade obteve 50% das respostas, como forma de uma das razões, embora todo o empreendedor tenha de correr riscos calculados, este sistema de negócio pronto, que é o de *franchising*, oferecer maior solidez, logo à confiabilidade aumenta a certeza de receitas futuras e por informar ao franqueado a previsibilidade de faturamentos futuro, faz sessenta e sete por cento dos entrevistados dizerem que este é um dos motivos que os levam a fazer parte desse modelo de negócio, pois sabendo retorno do capital investido e o lucro que obterá é planejar-se para o futuro com a esperança que o negócio vai prosperar.

4.3 VANTAGENS PARA ABERTURA DE FRANQUIAS

Franchising é um modelo que vem desenvolvendo-se continuamente conforme foi apresentado nas gerações de franquias por Friedheim (2013) evoluindo sua forma estrutural e possivelmente acarretando melhoria que beneficie todo o sistema, e isso pode sobrepõe a outros

modelos de negócio por não oferecer as vantagens exclusivas desse sistema. Na tabela 3 estão dispostas possíveis vantagens que o sistema de franquias oferece aos seus franqueados e conforme obtidos os dados, foram analisados.

Tabela 3 - (Item 1 a 10) Vantagens para Abertura de Franquias

Itens	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
1. Marca conhecida.		
Sim	11	92%
Não	1	8%
Total	12	100%
2. Modelo testado e aprovado.		
Sim	11	92%
Não	1	8%
Total	12	100%
3. Maior disponibilidade de recursos para ações de marketing.		
Sim	7	58%
Não	5	42%
Total	12	100%
4. Maior rapidez na expansão do negócio.		
Sim	7	58%
Não	5	42%
Total	12	100%
5. Uma menor equipe com uma gestão descentralizada, gerenciada pelo próprio franqueado.		
Sim	3	25%
Não	9	75%
Total	12	100%
6. Baixo risco, por ser um modelo aprovado.		
Sim	8	67%
Não	4	33%
Total	12	100%
7. Baixo custo de instalação.		
Sim	4	33%
Não	8	67%
Total	12	100%
8. Assistência de uma assessoria gerencial para orientação do franqueado.		
Sim	9	75%
Não	3	25%
Total	12	100%
9. Desenvolvimento contínuo de produtos e serviços.		
Sim	10	83%
Não	2	17%
Total	12	100%
10. Economia de escala, reduzindo custos como os de propagandas.		
Sim	3	25%

Não	9	75%
Total	12	100%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da pesquisa.

Outros tipos de negócios levarão um tempo de amadurecimento, para a conquista da confiabilidade dos clientes na marca, e este modelo já traz com si essa consolidação e essa aprovação. O que baixa o risco de insucesso e leva a marca reconhecida e o modelo testado e aprovado receberem 92% de admissão como sendo uma vantagem, além do baixo risco que recebeu 67% de concordância.

A disponibilidade de recursos para ações de *marketing* e o desenvolvimento contínuo de produtos e serviços convenceu a 58% e 83% respectivamente, dos entrevistados a o elegê-los como vantagens; como responsabilidade do franqueador, este sabe que os lançamentos de novos produtos movem os consumidores a uma busca constante por inovações, e estes produtos devem ser divulgados, para maiores proporções de venda e alcance do consumidor e os franqueados veem isto como uma forma de atrair seus clientes.

Maior rapidez na expansão do negócio teve 58% de concordância, presume-se que os demais que não concordaram, é pelo fato dessa maior rapidez na expansão ser mais favorável ao franqueador e não aos seus franqueados. Os que disseram que concordam que o baixo custo de instalação é uma vantagem correspondem a uma minoria de 33%, toma-se por conclusão que sessenta e sete por cento que não vê como vantagem, sendo estes, a maior parte, entrou em discordância com o valor do custo, considerando-o alto, ao invés de baixo.

Grande parte dos entrevistados, que equivale a 75% discordou da questão em que uma equipe com gestão descentralizada e menor, gerenciada pelo próprio franqueado seja uma vantagem, possivelmente deve-se ao fato de mesmo na abertura de uma franquia como franqueado, este terá de formar equipes como a de vendedores por exemplo. Os outros vinte e cinco por cento concordaram que sim, presume que seja pelo fato da diminuição das equipes, com o suporte de equipes oferecidas pelo franqueador, como a assistência de uma assessoria gerencial para orientação do franqueado que recebeu eficazmente 75% dos que acreditam ser uma vantagem, pois essa assessoria servirá de arrimo mediante situações, nas quais devem ser solucionados da forma mais rápida e eficaz, bem como manutenção dos padrões operacionais.

A redução de custos em economia de escala, com o exemplo as de propaganda, que foi aceita como vantagem por apenas 25%. Por meio da discordância da proporção de 75%, observa-se que as taxas de propagandas que são pagas para desenvolvimento desses anúncios faz da economia de escala não ser aceita por maioria como vantagens.

4.4 DESVANTAGENS PARA ABERTURA DE FRANQUIAS

Apesar dos benefícios ofertados pelo modelo de *franchising*, como listado na análise da tabela anterior; como em todo sistema de negócio, as franquias apresentam possíveis desvantagens aos seus franqueados e conforme os dados, uma delas se encontra na lei nº 8.995 (1994) com o pagamento de taxa e *royalties*. Buscou-se especificar quais são os desafios que esta forma de gestão por meio da tabela 4.

Tabela 4 - (Item 1 a 5) Desvantagens para Abertura de Franquias

Itens	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
1. Conservação dos padrões operacionais.		
Sim	4	33%
Não	8	67%
Total	12	100%
2. Controle limitado nas tomadas de decisões.		
Sim	5	42%
Não	7	58%
Total	12	100%
3. Pagamento de <i>royalties</i> e taxas, pelo uso da marca.		
Sim	7	58%
Não	5	42%
Total	12	100%
4. Exclusividade na venda de produtos.		
Sim	5	42%
Não	7	58%
Total	12	100%
5. Limitações na localização onde será instalado o estabelecimento.		
Sim	4	33%
Não	8	67%
Total	12	100%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da pesquisa.

Com o resultado obtido de uma minoria de 33% com os que acreditam que manutenção dos padrões operacionais estabelecidos bem como na limitação da localização, é uma desvantagem, possivelmente acreditam que poderia haver melhorias no sistema, além de ganhar mais visibilidade se o franqueador permitisse uma maior extensão territorial na localização para instalação da franquia. Citando como exemplo: franquias localizadas em *shopping centers* que se pudessem localizar-se em pontos centrais da cidade poderiam ganhar mais visibilidade por causa do maior fluxo de pessoas no local

Observou-se que os demais sessenta e sete por cento não veem como desvantagem, levando a conclusão que garantir a organização e serão fatores importantíssimos para crescimento como um todo da rede, o que acarreta com si benefícios locais para os franqueados da cidade de Guarabira-PB.

Das opções listadas como desvantagem, o pagamento de *royalties* e taxas foi a maior desvantagem apontada pelos respondentes, Presume-se que isto se refere ao fato dos valores cobrados mensalmente serem considerados altos pelos franqueados.

No caso de exclusividade na venda do produto e no controle limitado na tomada de decisão, ambas com resultado de 42% afirmando ser uma desvantagem, pressupõem que é relativo ao fato de não poder diversificar e incrementar com produtos de marcas distintas; e diante de algumas situações antes de tentar resolve-las por conta própria, o franqueado deve informar ao franqueador, onde este indicará a melhor solução.

Percebe-se que o montante de cinquenta e oito por cento que não têm esses dois fatores como desvantagens e satisfeitos apenas com os produtos da marca mantendo padrão e exclusividade, além de saber que o franqueado é cercado por uma equipe competente que indicará a melhor forma de solucionar o problema.

4.5 SÍNTESE DA ANÁLISE

Para melhor visualização, com base nos dados obtidos, foram organizados na tabela 5 os principais pontos que retratam as razões, vantagens e desvantagens da implantação de um modelo de franquia.

Tabela 5 - Síntese da Análise

Razões	Vantagens	Desvantagens
Estrutura com sistemas testados, aprovados e com modelos de negócio já prontos.	Marca conhecida.	Pagamento de <i>royalties</i> e taxas, pelo uso da marca.
Marca reconhecida no mercado.	Modelo testado e aprovado.	
Uma equipe que oferece suporte operacional, contábil no setor de marketing e comunicação como também em recursos humanos.	Assistência de uma assessoria gerencial para orientação do franqueado.	
Maior previsibilidade sobre faturamentos futuros e retorno do dinheiro investido.	Desenvolvimento contínuo de produtos e serviços.	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados da pesquisa.

Percebeu-se que as vantagens superaram quantitativamente as desvantagens; e as razões equipararam-se as vantagens de forma que as duas podem estar interligadas, podendo os benefícios gerados pelo sistema, ser as possíveis razões para a escolha desse modelo de negócio.

5 CONCLUSÃO

Para realização desse trabalho encontrou-se algumas limitações, como a ausência dos franqueados no momento de aplicação do questionário, sendo este feito junto aos gerentes, o que não invalida, pois por gerir o modelo estes o conhece, o que possibilitou a pesquisa; além de alguns respondentes não se disponibilizarem à responder o questionário de pesquisa.

Conforme as análises realizadas, constatou-se que todos os respondentes caracterizaram-se como sendo do sexo feminino na faixa etária de 21 a 30 anos e referente ao grau de escolaridade, apresentou-se a conclusão de ensino médio, sendo este considerável.

Ao que se refere às razões na abertura de franquias, o reconhecimento da marca é estabelecido como o mais relevante, por maior garantia de sucesso. Conferem-se também as causas: modelo de negócio pronto, bem como a equipe de suporte e as maiores previsões de faturamentos futuros. Os fatores que transmitem maior segurança e redução dos riscos são os mais convincentes motivos para que os franqueados optassem pelo sistema de franquias.

Quanto às vantagens atribuídas às *franchisings* observou-se que o conhecimento da marca no mercado, a estrutura testada e aprovada assim como o desenvolvimento contínuo de produtos oferece vantajosos benefícios há quem quer empreender com este tipo de negócio.

Não obstante, apesar das vantagens apresentadas, tem-se nesse sistema o pagamento de taxas e *royalties* onde descontados as porcentagens no lucro, os quais são considerados desvantagens por diminuir receitas.

Destarte, esta pesquisa obteve as informações objetivadas para sua realização, de modo que a escolha do território geográfico manteve como foco principal entrevistar a percepção dos respondentes das franquias na cidade de Guarabira-PB, ficando evidente que estes resultados não podem ser considerados generalistas para outras delimitações geográficas.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE FRANCHISING-ABF. **Números do Franchising mostrando o desempenho do setor.** Disponível em: <www.abf.com.br>. Acesso em: 23 mar. 2016.

BITTENCOURT, Claudia. **A Excelência da Gestão nas Redes de Franquias – Uma visão holística.** Disponível em: <www.portaldofranchising.com.br>. Acesso em: 22 mar. 2016.

BRASIL. **Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994.** Dispõe sobre o contrato de franquia empresarial (franchising). Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 15 de dezembro de 1994; 173º da Independência e 106º da República.

FRANCAP. **Conceitos gerais.** Disponível em: < www.francap.com.br >. Acesso em: 05 abr. 2016.

FRIEDHEIM, André. **Os termos de Franchising mais utilizados por quem é desse ramo.** Disponível em: <www.portaldofranchising.com.br>. Acesso em: 15 mar. 2016.



II SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UFPB

02 E 03 DE SETEMBRO DE 2016

TEMA: **TRANSPARÊNCIA NAS INFORMAÇÕES
CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

KOTLER, Philip; KELLER Kevin Lane. **Administração de *marketing***. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

NUNES, Gilson; HAIGH, David. **Marca: valor do intangível, medindo e gerenciando seu valor econômico**. São Paulo Atlas, 2003.

**COD 29. ANÁLISE DAS PRÁTICAS GERENCIAIS UTILIZADAS PELOS MICRO
EMPREENDEDORES INDIVIDUAIS: UM ESTUDO EMPÍRICO NO MUNICÍPIO DE
MAMANGUAPE – PB**

Marinely Costa de Lima

Universidade Federal da Paraíba, Campus IV
marinelycosta@gmail.com

Iran Jefferson Ribeiro de Lima

Universidade Federal da Paraíba, Campus IV
iranjefferson88@gmail.com

Victor Pereira Silva

Universidade Federal da Paraíba, Campus IV
viictor_pereira@hotmail.com

Isabelle Carlos Campos Resende

Universidade Federal da Paraíba, Campus IV
isabelle mestrado@gmail.com

RESUMO

Este estudo tem por objetivo analisar as práticas gerenciais utilizadas pelos microempreendedores individuais do município de Mamanguape – PB. Trata-se de uma pesquisa de caráter exploratório com abordagem qualitativa e quantitativa. Utilizou-se de pesquisa quantitativa para mensurar os dados que compõem as tabelas com os resultados encontrados. Por meio de uma abordagem qualitativa, tornou-se possível enxergar e interpretar as informações que foram reveladas por meio dos dados nas respectivas tabelas. A amostra do estudo contou com a participação de 131 empresários que possuem suas atividades registradas como MEI no município estudado. Os resultados obtidos revelam que apesar de muitos dos empreendedores possuírem conhecimento quanto a termos financeiros, existe certa dificuldade quanto às práticas gerenciais por eles adotadas, fazendo-se necessária a busca de novas práticas gerenciais, com a finalidade de maximizar os lucros e garantir a continuidade da empresa no mercado.

Palavras-chave: Microempreendedor Individual (MEI); Práticas Gerenciais; Informalidade.

1. INTRODUÇÃO

As empresas que atuam no mercado brasileiro precisam atentar para o recolhimento de diversos tipos de tributos, sendo os mesmos recolhidos de forma direta ou indireta. Diante desta situação, faz-se necessário que tais empresas adotem um bom planejamento tributário a fim de obter uma orientação acerca das suas contribuições, bem como a proteção contra possíveis multas

junto aos órgãos pertinentes. Por ser considerado um país que possui uma alta carga tributária, o Brasil, conforme apontado por Fucs (2010), acaba dificultando a continuidade das novas empresas que se estabelecem no mercado sem possuir um correto planejamento tributário.

Em pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2005), observou-se que o número de empresas que atuavam na informalidade em nosso território passava de dez milhões. O governo percebeu, devido ao expressivo número de empreendedores que atuavam na informalidade, que deveria voltar sua atenção para aqueles empresários que possuíam um negócio menor, mas que, ao receber os instrumentos necessários, poderiam obter continuidade e crescimento no mercado, podendo, dessa forma, contribuir, também, para a arrecadação de receitas do Estado.

Com o propósito e expectativa de diminuir o número de empresas informais atuantes no território nacional, foi instituída, em 29 de dezembro de 2008, por meio da Lei Complementar 128/2008, a figura jurídica do Microempreendedor Individual (MEI). Esta passou a ser a forma mais utilizada por empreendedores que não possuem rendimentos tão elevados para sair da informalidade, obtendo com isso, as vantagens legais proporcionadas pela adesão na modalidade empresarial, como por exemplo, a forma simplificada de tributação. A referida Lei passou a vigorar a partir do primeiro dia de julho de 2009, permitindo dentre outras vantagens, que os empreendedores registrados obtivessem benefícios previdenciários e entrassem para o mercado formal de forma regularizada. De acordo com dados do governo brasileiro, o ano de 2015 se tornou marcante, haja vista que 5 milhões de empreendedores individuais haviam regularizado seus negócios como MEI no país, mostrando desta forma, a relevância e a força desta categoria dentro do mercado empresarial, uma vez que havia-se passado apenas 6 anos de sua implantação.

Por se tratar de uma categoria empresarial que não possui determinadas obrigações fiscais no qual seria necessária a contratação de um profissional contábil para realizá-las, muitos empreendedores individuais acabam por não optar por serviços contábeis para auxiliar na gestão dos negócios. Nesse sentido, Siqueira (2014) afirma que independentemente do tamanho ou ramo de atividade da empresa é importante encarar a contabilidade como uma ferramenta que contribui para o gerenciamento do negócio. A obtenção de informações fornecidas pelos MEI quanto ao

uso da contabilidade gerencial é um fator determinante para analisar quais práticas gerenciais estão sendo utilizadas pelos mesmos no gerenciamento do seu negócio.

Neste contexto, o presente trabalho tem por objetivo analisar as práticas gerenciais utilizadas pelos microempreendedores individuais no município de Mamanguape-PB. Tal análise é relevante para que possa ser demonstrado a forma como os MEI estão lidando com o gerenciamento do seu próprio negócio, podendo, também, alimentar a opinião dos órgãos públicos para a importância de incentivar a utilização de práticas gerenciais para o MEI.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Microempreendedor Individual

O Microempreendedor Individual (MEI) pode ser definido como uma pessoa que trabalha por conta própria e que, desta forma, resolve legalizar-se como pequeno empresário (Portal do Empreendedor, 2015). Antes do surgimento da LC 128/2008, Lei que rege a legislação do Microempreendedor Individual, existia uma grande dificuldade de pequenos empresários regularizarem seus negócios, uma vez que não existia uma categoria empresarial que oferecesse condições adequadas para os cidadãos que trabalhavam na informalidade e que não tinham rendimentos tão elevados em seus negócios.

Mediante observância a uma parcela significativa de empresários que trabalhavam na informalidade, o governo brasileiro instituiu em 19 de Dezembro de 2008, a LC 128/2008, que criou a figura do Microempreendedor Individual (MEI) e fez algumas alterações na Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (Lei Complementar 123/2006). A lei do MEI teve vigência a partir de 01 de julho de 2009, criando condições especiais para que o cidadão que antes desenvolvia atividades comerciais na informalidade pudesse formalizar o seu negócio. A implementação desta categoria empresarial incentivou muitos pequenos empresários que até então não haviam regularizado seus negócios a o fazê-lo, uma vez que existe pouca burocracia, no que diz respeito ao cadastro para se tornar um microempreendedor individual. A inscrição para registro no MEI é realizada pela internet, sem cobrança de taxas ou envio de documentos, possuindo, também, esta modalidade empresarial, uma forma diferenciada para o recolhimento de sua tributação.

A lei do MEI busca assim, reduzir a burocracia para abertura e fechamento de empresas e a tributação sobre impostos, como o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Seu sistema simplificado de tributação permite que os impostos possuam um valor fixo por mês, pré-estipulado na Lei, sendo pago por meio do Documento de Arrecadação Simplificada do MEI (DAS-MEI), que é um instrumento de arrecadação utilizado especialmente para se fazer o pagamento mensal das obrigações tributárias do Microempreendedor Individual. Ao optar pelo registro como microempreendedor individual o empresário estará regularizando seus negócios, passando assim a possuir o registro da empresa no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), o que facilita, por sua vez, a abertura de conta bancária, solicitação de empréstimos, formulação de contratos com outras empresas e órgãos públicos e a emissão de notas fiscais. Contudo, há algumas regras que são específicas para este modelo empresarial, como na emissão de notas fiscais, a saber: o MEI estará dispensado de emitir a nota para o consumidor pessoa física, entretanto, estará obrigado a emití-la quando o destinatário da mercadoria ou serviço for cadastrado no CNPJ, salvo quando o destinatário emitir nota fiscal de entrada. Porém, mesmo com a dispensa de emissão de nota fiscal, o MEI deverá sempre adquirir mercadorias ou serviços com documento fiscal (Receita Federal, 2015).

Quando implantada, inicialmente, a LC 128/2008 definia a figura do empresário individual como aquele que auferisse receita bruta de até R\$ 36.000,00 no ano calendário anterior ou R\$ 3.000,00 entre os meses que compreendiam o início da atividade e o final do respectivo ano calendário, porém, tais valores foram atualizados em 2011, por meio do art. 18-A da *Lei Complementar nº 139*, passando o limite da receita bruta a ser de R\$ 60.000,00. Logo, para enquadrar-se como um MEI, é necessário que o faturamento do cidadão que trabalha por conta própria obedeça o teto de R\$ 60.000,00 por ano; que o empresário não tenha participação em outra empresa como sócio ou titular; que o quantitativo de funcionários seja de somente um empregado contratado e que a atividade exercida pelo empresário esteja enquadrada nas opções das atividades permitidas que constam no portal eletrônico do MEI. No ato do cadastro, existe a opção de optar por atividades voltadas para o comércio, para a indústria ou para a prestação de

serviços (Portal do Empreendedor, 2015). Além da atividade principal, o MEI pode registrar até quinze ocupações para suas atividades secundárias. Salienta-se, entretanto, que a cada ocupação registrada será atribuído um código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

Diferentemente dos outros tipos de sociedades empresariais, o empreendedor individual é dispensado da escrituração dos livros fiscais e contábeis, da Declaração Eletrônica de Serviços e da emissão da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). No entanto nada o impede de contar com a assistência de um profissional contábil para auxiliar nas atividades empresariais, com o intuito de melhorar e fortalecer o gerenciamento do seu negócio.

2.2 Gerenciamento de Negócios

O método como o gestor gerencia os negócios da empresa é de suma importância para o desenvolvimento desta, pois, por meio dos métodos por ele adotado, torna-se possível constatar o porquê do crescimento ou do não crescimento da entidade. Em relação a isso, Catelli (2006) assegura que a gestão se caracteriza pela atuação em nível interno da firma que busca aperfeiçoar as relações recursos-operação-produtos ou serviços, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que trazem impacto as atividades da firma, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais. No caso do microempreendedor individual, devido ao fato de se tratar de pequenos negócios, os gestores das empresas, são, em sua grande maioria, os próprios empresários individuais.

Portanto, para um empreendedor conseguir se manter no mercado, ele não deve apenas saber criar seu próprio empreendimento e colocá-lo em funcionamento, faz-se necessário saber gerir o negócio a fim de mantê-lo e sustentá-lo continuamente, obtendo, com isso, retornos para os seus investimentos. Deve-se atentar, sobretudo, para o desenvolvimento de ações como: administrar, planejar, organizar, dirigir e controlar todas as atividades relacionadas direta ou indiretamente com o negócio (CHIAVENATO, 2007).

Para Fonseca et al (2013), a principal preocupação do gestor é a de garantir que a entidade permaneça em funcionamento por tempo indeterminado, e que durante este processo de gestão seja possível o crescimento da entidade, conseqüentemente o aumento de seus ganhos. Entende-

se que o processo de gestão deve garantir que as dinâmicas das decisões adotadas na empresa acarretem efetivamente o cumprimento de sua missão, garantindo assim a adaptabilidade e o equilíbrio necessário para sua continuação (CATELLI, 2001).

A maneira como determinadas práticas gerenciais são utilizadas no processo de gestão influenciam diretamente no desempenho da organização e, conseqüentemente, na continuidade das atividades empresariais. É perceptível que quando um empresário não faz uso de um controle de caixa eficiente, as informações financeiras da empresa tornam-se duvidosas, ou ainda, quando opta por fazer retiradas do caixa da empresa para efetuar o pagamento de contas pessoais ele está comprometendo a continuidade da empresa no mercado.

As práticas gerenciais que induzem um negócio a se desenvolver, passam pela gestão dos recursos financeiros, materiais e humanos. Manter um controle e acompanhamento da empresa por meio de ferramentas que fornecem informações fidedignas quanto aos dados financeiros, faz-se necessário para que se conheça diversos tipos de informações que auxiliam na gestão do negócio. Procedimentos básicos como um controle do fluxo de caixa pode ser efetuado nas práticas diárias das empresas, por menores que sejam, a fim de controlar os recursos que entram e que saem do caixa da entidade. Para Kammer (2010, p. 19), entendeu-se por fluxo de caixa “o registro e o controle sobre a movimentação de caixa de qualquer empresa, expressando as entradas e saídas de recursos financeiros ocorridos em curto e médio prazo”.

Dados referentes a movimentação do caixa, ou seja, dados sobre o faturamento da empresa, são necessários quando o empresário deseja obter empréstimos em nome da entidade, diante tal fato, percebe-se que, estabelecer controles das contas da empresa, tem sua importância tanto para a tomada de decisão como também para a obtenção de créditos. Quanto a obtenção de créditos, Fonseca et al (2013, p. 2), alerta que “a concessão de crédito é uma estratégia que se não for corretamente desenvolvida pode trazer grandes prejuízos”. O gestor deve, então, estar atento quanto aos direitos e obrigações da empresa, de modo que, com a utilização de práticas gerenciais, possa ter informações quanto aos valores a serem pagos e recebidos. Neste sentido, destaca-se que ter cuidado com os recursos financeiros é essencial em qualquer circunstância seja

no âmbito pessoal ou para empresas, independentemente do seu porte (RAZZOLINI FILHO, 2011).

Para Zimmerer e Scarborough (1994), existem diversas causas para que os pequenos empresários não tenham sucesso em seus negócios, mas os principais motivos para os insucessos dos pequenos empreendimentos são: incompetência administrativa; falta de experiência; falta de controle financeiro adequado; falta de capital de giro; expansão não planejada; falhas no planejamento e falta de controle de estoque. O Gerenciamento dos negócios não é simplesmente evitar o risco, mas passar a conhecê-lo e, quando possível, quantificá-lo, de modo que, conhecendo melhor o seu negócio, o gestor/empreendedor pode tomar as melhores decisões e, assim, manter a continuidade do seu negócio.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa apresenta características de pesquisa bibliográfica e documental, haja vista que foi necessária a realização de frequentes leituras existentes na literatura para fornecer embasamento teórico ao estudo. Utilizou-se de pesquisa quantitativa para mensurar os dados que compõem as tabelas com os resultados encontrados. Por meio de uma abordagem qualitativa, tornou-se possível enxergar e interpretar as informações que foram reveladas por meio dos dados nas respectivas tabelas.

Em virtude do objetivo geral desta pesquisa, o público alvo do estudo são os Microempreendedores Individuais (MEI) do município de Mamanguape-PB. De acordo com os dados obtidos na Coletoria do município, o mesmo apresenta um quantitativo de 580 (quinhentos e oitenta) MEIs registrados no ano de 2015. A amostra selecionada corresponde aos dados de 137 (centro e trinta e sete) empresários individuais que responderam o questionário, no entanto, ressalta-se que 6 (seis) destes empresários afirmaram que apesar de estarem com o cadastro ativo no MEI, já não mais desempenham sua atividade comercial. Sendo assim, a análise dos dados foi feita com base na amostra de 131 (centro e trinta e um) empresários que desenvolvem atividades como MEI.

Utilizou-se um questionário com 19 perguntas objetivas, sendo 7 (sete) questões relacionadas ao perfil do MEI; 1 (uma) questão relacionada aos conhecimentos sobre termos

básicos de finanças empresariais e 11 (onze) questões relacionadas sobre as práticas de gerenciamento do negócio. O mesmo foi aplicado entre os dias de 25 de maio de 2015 a 29 de setembro de 2015. A análise dos resultados foi realizada estatisticamente por meio do programa *Microsoft Excel*.

A presente pesquisa foi classificada como exploratória. De acordo com Gil (2008, p. 41), “o objetivo da pesquisa exploratória é proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses, que dê sustentação ao objetivo central do estudo”. Referindo-se aos resultados, podemos classificá-la como aplicada, ao passo que o resultado encontrado pode contribuir para mudanças na realidade existente com a utilização de práticas gerenciais pelos MEI.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta parte da pesquisa serão apresentados os resultados do estudo após a aplicação do questionário junto aos Microempreendedores Individuais da Cidade de Mamanguape-PB, assim como as respectivas análises dos dados coletados com a amostra de 131 empresários individuais. Inicialmente são analisados o perfil do respondente, posteriormente o conhecimento sobre alguns termos básicos de finanças empresariais e as práticas de gerenciamento dos negócios.

4.1 Perfil do Respondente

Identificou-se que, dos 131 indagados 58 (44,3%) eram do sexo feminino e 73 (55,7%) eram do sexo masculino, o que mostra uma maior quantidade de homens entre os entrevistados. Quando comparado os resultados referente ao gênero do entrevistado com o resultado encontrado em pesquisa realizada pelo Portal do Empreendedor (2015), foi possível constatar que os dados se assemelham em quantidade de gênero, já que, de acordo com os dados do portal, 52% dos microempreendedores são do sexo masculino e 48% são do sexo feminino, demonstrando, assim, uma predominância do sexo masculino. Na tabela 1 é possível verificar os dados coletados sobre o sexo do entrevistado.

A tabela 2 apresenta os dados referentes à idade dos entrevistados. De acordo com os dados coletados na amostra dessa pesquisa, constatou-se que, a maior parte dos entrevistados

possuía uma média de idade de 37 anos e a faixa etária predominante se deu pelos que possuíam idade acima de 40 anos, sendo em números 51 (38,9%) empresários. Os dados coletados são semelhantes com as porcentagens oriundas do Portal Empreendedor que demonstrou, em 2015, que a maioria dos microempreendedores individuais formalizados concentravam-se em três faixas etárias: 31 a 40 anos (32,8%), 41 a 50 anos (24%) e 21 a 30 anos (23,5%). Os demais classificam-se: abaixo de 21 (1,2%), 51 a 60 (14%), 61 a 70 (3,8%) e acima de 70 (0,7%).

Tabela 1: Sexo do Entrevistado

Sexo	FA	FR
Feminino	58	44,3%
Masculino	73	55,7%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Tabela 2: Idade do entrevistado

Idade	FA	FR
De 16 a 17 anos	1	0,76%
De 18 a 30 anos	36	27,5%
De 31 a 40 anos	43	32,8%
Acima de 40 anos	51	38,9%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Por meio da tabela 2 pode-se observar que, 1 (0,76%) dos entrevistados possuíam idade de 16 a 17 anos. Na lei Nº 10.406 de janeiro de 2002, que instituiu o novo código civil brasileiro, em seu Art. 5º é possível constatar que:

A menoridade cessa aos dezoito anos completos, quando a pessoa fica habilitada à prática de todos os atos da vida civil. Parágrafo único. Cessará, para os menores, a incapacidade: I - pela concessão dos pais, ou de um deles na falta do outro, mediante instrumento público, independentemente de homologação judicial, ou por sentença do juiz, ouvido o tutor, se o menor tiver dezesseis anos completos; II - pelo casamento; III - pelo exercício de emprego público efetivo; IV - pela colação de grau em curso de ensino superior; V - pelo estabelecimento civil ou comercial, ou pela existência de relação de emprego, desde que, em função deles, o menor com dezesseis anos completos tenha economia própria.

Desta forma, o menor ao ser emancipado por qualquer uma das formas descritas, nos itens do parágrafo único do art. 5º do código civil, estará habilitado a todos os atos da vida civil; de acordo com artigo 972 do referido código podem exercer a atividade de empresário, os que estiverem em pleno gozo da capacidade civil e não forem legalmente impedidos.

Os dados levantados nesta pesquisa revelam que, a maior parte dos entrevistados possuía o ensino médio como formação acadêmica, sendo em números 46 (35,11%); as formações apresentadas em outros níveis acadêmicos são: Técnico em Contabilidade e Ensino Científico. Este índice é preocupante e demonstra que há uma grande necessidade de investir em cursos

preparatórios voltados para a capacitação dos MEI. Evidencia-se a seguir a tabela 3 com o nível de formação acadêmica do MEI e a tabela 4 com o ano de adesão ao MEI.

Por meio dos resultados apresentados na tabela 4, foi possível constatar que o ano em que os entrevistados desta pesquisa mais aderiram à modalidade empresarial do microempreendedor individual, foi o ano de 2014 com um número de 36 (27,48%) adesões.

Tabela 3: Formação Acadêmica

Formação Acadêmica	FA	FR
Ensino Fundamental Incompleto	30	22,90%
Ensino Fundamental Completo	7	5,34%
Ensino Médio Incompleto	21	16,03%
Ensino Médio Completo	46	35,11%
Ensino superior Incompleto	17	12,98%
Ensino superior Completo	8	6,11%
Outra Formação	2	1,53%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Tabela 4: Ano de Adesão ao MEI

Ano de Adesão ao MEI	FA	FR
2009	3	2,29%
2010	19	14,50%
2011	20	15,27%
2012	26	19,85%
2013	27	20,61%
2014	36	27,48%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Ao serem questionados sobre o motivo que levou o empresário a aderir ao microempreendedor individual, 47 (35,88%) entrevistados escolheram como principais motivos os benefícios previdenciários e a regularidade dos negócios, conforme demonstra a tabela 5 a seguir.

Tabela 5: Motivo de Adesão ao Microempreendedor Individual

Motivo de Adesão ao MEI	FA	FR
Benefícios Previdenciários	20	15,27%
Regularidade dos Negócios	33	25,19%
Créditos Bancários	2	1,53%
Participação em Licitações	0	0%
Benefícios Previdenciários e Regularidade dos Negócios	47	35,88%
Benefícios Previdenciários, Regularidade dos Negócios e Créditos Bancários	7	5,34%
Benefícios Previdenciários, Regularidade dos Negócios e Participação em Licitações	3	2,29%
Benefícios Previdenciários e Créditos Bancários	4	3,05%
Benefícios Previdenciários e Participação em Licitações	1	0,76%
Benefícios Previdenciários e Outros	1	0,76%
Regularidade dos Negócios e Outros	2	1,53%
Benefícios Previdenciários, Regularidade dos Negócios, Créditos Bancários e Participação em Licitações	1	0,76%
Regularidade dos Negócios e Créditos Bancários	5	3,82%
Benefícios Previdenciários, Regularidade dos Negócios e Outros	5	3,82%
Total	131	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2015

Com base nas informações apresentadas nos questionários, foi possível constatar que 94 (71,76%) empreendedores individuais, atuavam com atividades de comércio, realizando assim contribuições para o ICMS, conforme pode-se ser verificados na tabela 6.

Quanto ao tempo em que os entrevistados desenvolviam atividades, sejam estas de comércio, indústria ou serviços, foi possível constatar que 107 (81,68%) entrevistados já desenvolviam tais atividades, mesmo antes de aderirem ao MEI. Dentre o tempo de atividade a maior parte dos entrevistados 63 (48,1%) desempenhavam atividades em um tempo de 0 (zero) a 5 (cinco) anos. Os dados referentes ao ano de adesão são evidenciados na tabela 7.

Tabela 6: Ocupação Principal

Ocupação Principal	FA	FR
Comércio	94	71,76%
Prestação de Serviços	31	23,66%
Indústria	6	4,58%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Tabela 7: Tempo de Atividade

Tempo de Atividade	FA	FR
De 0 a 5 anos	63	48,1%
De 6 a 10 anos	35	26,7%
De 11 a 15 anos	11	8,4%
Acima de 15 anos	22	16,8%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

4.2 Conhecimentos Sobre Termos Básicos de Finanças Empresariais

O conhecimento sobre termos de finanças empresárias permite que o empresário esteja apto a desenvolver atividades com uma maior clareza sobre o que está fazendo em seus negócios. Para tanto, com o intuito de saber o nível de conhecimento que os empresários possuem sobre termos básicos de finanças empresárias, foram postos os conceitos apresentados nas tabelas 8, 9, 10, 11, e 12 a seguir.

As receitas da empresa correspondem ao volume de vendas de produtos, mercadorias e prestação de serviços. Ao serem questionados quanto o grau de conhecimento sobre o termo receitas, a maioria dos empresários 74 (56,49%), responderam que tinham um conhecimento parcial quanto ao termo, conforme a tabela 8 demonstra.

A tabela 9 trata do conhecimento quanto ao termo despesas. As despesas são os gastos relativos a manutenção da atividade da empresa. De acordo com as respostas apresentadas pelos entrevistados, a maioria deles conhecem totalmente o que representa o termo despesas, sendo em números 68 (51,91) dos entrevistados. Como apresentado na tabela 9 a seguir.

Tabela 8: Conhecimento Sobre o que são Receitas

Receitas	FA	FR
----------	----	----

Não conhece	18	13,74%
Indiferente	13	9,92%
Conhece parcialmente	74	56,49%
Conhece totalmente	26	19,85%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Tabela 9: Conhecimento sobre o que são Despesas

Segundo Chiavenato (2007, p. 244) “O fluxo de caixa constitui o termômetro do dia-a-dia da empresa, ou seja, mostra o comportamento da empresa quanto aos recebimentos e aos pagamentos de suas operações cotidianas”.

Diante o termo fluxo de caixa apresentado no questionário, como o acompanhamento das entradas e saídas de dinheiro, para se obter o saldo financeiro da empresa em um determinado período; a maioria dos entrevistados responderam que conheciam o termo totalmente, em números 63 (48,09%) respondentes, como apresentado na tabela 10.

Dado como conceito que, as contas a pagar são todas as obrigações que a empresa deve cumprir na data de seu vencimento, 118 (90,08%) empresários responderam que tinham total conhecimento quanto ao termo, como pode ser observado na tabela 11 apresentada a seguir.

Tabela 10: Conhecimento Sobre Fluxo de Caixa

Fluxo de Caixa	FA	FR
Não conhece	3	2,29%
Indiferente	8	6,11%
Conhece parcialmente	57	43,51%
Conhece totalmente	63	48,09%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Tabela 11: Conhecimento Sobre o que são Contas a Pagar

Contas a Pagar	FA	FR
Não conhece	0	0,00%
Indiferente	4	3,05%
Conhece parcialmente	9	6,87%
Conhece totalmente	118	90,08%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Apresentado o termo contas a receber, que se referem aos valores dos produtos ou serviços que foram vendidos aos clientes, podendo o pagamento destes valores serem efetuados a vista ou a prazo; 119 (90,84%) entrevistados responderam que conheciam totalmente o termo, conforme a tabela 12 explana.

Apresentado o conceito de Capital de Giro da empresa, como o dinheiro usado para financiar a continuidade das operações da empresa, 62 (47,33%) entrevistados responderam que conheciam totalmente o termo. Tais dados podem ser observados na tabela 13 a seguir.

Tabela 12: Conhecimento Sobre o que são Contas a Receber

Contas a Receber	FA	FR
Não conhece	1	0,76%
Indiferente	2	1,53%
Conhece parcialmente	9	6,87%
Conhece totalmente	119	90,84%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Tabela 13: Conhecimento sobre o que é Capital de Giro

Capital de Giro	FA	FR
Não conhece	5	3,82%
Indiferente	5	3,82%
Conhece parcialmente	59	45,04%
Conhece totalmente	62	47,33%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

De acordo com a tabela 14 representada, tornou-se possível constatar que 83 (63,36%) empresários individuais conheciam totalmente o conceito de caixa, cujo mesmo foi apresentado no questionário como o dinheiro em espécie da empresa.

Quanto ao termo crédito, 99 (75,57%) entrevistados disseram que tinham um conhecimento total quanto ao termo, dado o conceito no questionário que, o crédito representa o dinheiro que a empresa pode pegar emprestado dos bancos ou outras fontes de financiamento. Os dados coletados são apresentados na tabela 15.

Tabela 14: Conhecimento sobre o que Representa o Caixa da Empresa

Caixa	FA	FR
Não conhece	2	1,53%
Indiferente	1	0,76%
Conhece parcialmente	45	34,35%
Conhece totalmente	83	63,36%
Total	131	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2015

Tabela 15: Conhecimento sobre o que Representa o Crédito

Caixa	FA	FR
Não conhece	3	2,29%
Indiferente	2	1,53%
Conhece parcialmente	27	20,61%
Conhece totalmente	99	70,57%
Total	131	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2015

4.3 Práticas de Gerenciamento do Negócio

De acordo com Chiavenato (2007, p. 8), “quase sempre o problema da mortalidade prematura das empresas não está no mercado nem no produto, mas na maneira improvisada de planejar e tocar os pequenos negócios”. Com o intuito de saber como se dava o gerenciamento dos negócios pelos empresários individuais, foram postas 9 questões, onde o resultado destas estão representados nas tabelas 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25 e 26 apresentados a seguir.

Quando indagado ao empresário se existia separação dos patrimônios da empresa e dos patrimônios pessoais, 52 (9,69%) empresários individuais responderam que existia a separação e 79 (60,31%) responderam que não existia, como pode-se observar na tabela 16.

Tabela 16: Separação dos Patrimônios

Separação dos Patrimônios	FA	FR
Sim	52	39,69%
Não	79	60,31%
Total	131	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2015

Para que haja um bom gerenciamento dos negócios é de fundamental importância que se faça a separação dos patrimônios da empresa e do proprietário, uma vez que, a não separação destes, acarreta em sérios problemas no que se refere ao gerenciamento dos negócios, sendo quase impossível identificar a real situação financeira da empresa. Com a mistura destes patrimônios, o controle das entradas e saídas de dinheiro da empresa se torna ainda mais difíceis, o empresário por sua vez, estará com tais atos, comprometendo o bom andamento dos negócios e, em muitos casos, não saberá ao certo, qual o índice de receitas obtidas pela empresa num determinado período. Essa circunstância dificulta a tomada de decisão, principalmente para estabelecer um quantitativo que poderia ser posto como pró-labore, de forma que tal valor pudesse suprir suas necessidades pessoais sem comprometer as finanças da empresa.

A fim de que não ocorra o comprometimento do funcionamento dos negócios perante a má administração e até mesmo para que o empresário possa fazer um melhor controle das suas contas pessoais, percebe-se a importância de separar estes patrimônios, sendo a mesma essencial para o gerenciamento da empresa.

Quando os empresários confundem tais patrimônios, observa-se que não é respeitado um dos princípios contábeis que é primordial para que se possa haver o controle das contas. De acordo com a Resolução nº. 750/93 do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Art. 4º:

O Princípio da Entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

O princípio da entidade trata assim da relação entre a empresa e seu dono, revelando o tratamento que deve ser dado pela contabilidade entre o patrimônio da empresa e o do seu proprietário, não devendo haver a mistura dos respectivos patrimônios.

Quando questionado aos empresários se os mesmos faziam controle das despesas operacionais da empresa, foi possível constatar que 87 (66,41%) faziam este controle, enquanto que 44 (33,59%) não o faziam, conforme apresenta a tabela 17.

Tabela 17: Controle das Despesas Operacionais

Controle das Desp. Operacionais	FA	FR
Sim	87	66,41%
Não	44	33,59%
Total	131	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2015

Controlar as despesas decorrente das atividades da empresa resulta em um fluxo de informações que possibilita ao gestor estar ciente dos custos decorrentes das atividades da empresa, tendo relevância no momento de estabelecer os preços das mercadorias ou serviços prestados, controle esse que pode resultar na maximização dos lucros. Chaves, Lames & Lames (2006), afirmam que não é prudente lidar com o dinheiro de forma improvisada, remete-se ao entendimento de que os gastos precisam ser acompanhados e analisados de maneira periódica e cuidadosa sempre buscando os melhores métodos para compreender a forma que os recursos estão sendo utilizados.

Ao prestar um serviço ou vender uma mercadoria, a empresa busca a otimização dos lucros, quando se há o conhecimento no que se refere ao quantitativo das receitas obtidas, o gestor obterá uma informação valiosa para tomada de decisão. Segundo o Guia de Gestão Empresarial (2004, p. 45), “saber o quanto recebeu como resultado de suas operações é quesito obrigatório e elementar para o proprietário de qualquer negócio”. Questionado aos empresários se eles tinham conhecimento das receitas totais da empresa, 89 (67,94) responderam que tinham e 42 (32,06%) responderam que não tinham tal conhecimento. Os dados podem ser observados a na tabela 18.

O controle financeiro de um empreendimento é um fator importante para o desenvolvimento da empresa, já que um empreendimento com um controle bem organizado, ou seja, tudo na ponta da caneta, leva uma empresa a crescer cada vez mais. (LIMA et al 2014).

De acordo com dados coletados sobre ferramentas de controle financeiro utilizadas no cotidiano das atividades de suas empresas, 96 (73,28%) empresários afirmaram que utilizavam

caderno/agenda como ferramenta de controle financeiro, 2 (1,53%) fazem o controle por meio de relatórios fornecidos pelo SEBRAE, 11 (8,40%) fazem controle por meio de planilhas de computadores (Excel), 18 (13,74%) não utilizam nenhum tipo de ferramenta e 4 (3,05%) utilizam de outros meios, a exemplo de *softwares* financeiros e livro caixa. Os dados coletados são apresentados na tabela 19.

Tabela 18: Conhecimento das Receitas Totais

Conhecimento das receitas totais	FA	FR
Sim	89	67,94%
Não	42	32,06%
Total	131	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2015

Tabela 19: Ferramentas de Controle financeiro

Ferramenta de controle financeiro	FA	FR
Caderno/ Agenda	96	73,28%
Relatório Fornecido Pelo SEBRAE	2	1,53%
Planilha do Excel	11	8,40%
Nenhum Tipo de Ferramenta	18	13,74%
Outro	4	3,05%
Total	131	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2015

Ao serem questionados quanto ao uso de livro caixa, 46 (35,11%) empreendedores afirmaram que faziam uso do mesmo e 85 (64,89%) afirmaram que não faziam uso desta ferramenta. Devido a sua legislação simplificada os MEIs não têm obrigatoriedade de utilizar essa ferramenta. Os dados coletados são descritos na tabela 20.

Tabela 20: Utilização de Livro Caixa

Livro Caixa	FA	FR
Sim	46	35,11%
Não	85	64,89%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Tabela 21: Falta de Recursos para Pagamento de Contas

Falta de Recursos	FA	FR
Sim	59	45,04%
Não	72	54,96%
Total	131	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2015

Ao observar a tabela 21, torna-se possível constatar que para 59 (45,04%) empresários individuais já houve casos de falta de recursos (dinheiro) para efetuar o pagamento de contas da empresa, enquanto que os 72 restantes (54,96%) afirmaram que não passaram por tal situação. A falta de recursos para efetuar pagamentos pode ser justificada quando há falhas no exercício de controle, o que dificulta, de uma maneira geral, a eficiência da gestão do negócio. Nesse sentido é indispensável que o empresário esteja sempre atento ao registro e planejamento das informações financeiras.

Por meio dos dados coletados foi possível constatar que 58 (44,27%) empresários individuais contam com assistência de um contador e 73 (55,73%) não utilizam a assistência

desse profissional. Receber orientação do profissional contábil pode refletir em melhorias nas decisões tomadas, o que diminui, por sua vez, os riscos operacionais e gerenciais da empresa.

Abordou-se também, em uma das questões do questionário, sobre a inadimplência dos clientes. Segundo o Guia de Gestão Empresarial (2004, p. 49) “a inadimplência é um dos fatores que mais corroem o lucro de uma empresa. Por causa dela pode-se perder muito mais do que a margem de lucro da operação”. Percebe-se, então, que todos os processos existentes na gestão do negócio devem ser observados, desde o momento da produção e da venda até o momento do recebimento, com o intuito de evitar o comprometimento do ciclo empresarial (Guia de Gestão Empresarial, 2004).

Quando questionado se os empresários individuais possuíam clientes inadimplentes em suas empresas, 67 (51,15%) informaram que havia clientes inadimplentes e 64 (48,85%) informaram que não havia. Tais dados são apresentados na tabela 23:

Tabela 22: Assistência de Contador no Controle Financeiro da Empresa

Assistência de Contador	FA	FR
Sim	58	44,27%
Não	73	55,73%
Total	131	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2015

Tabela 23: Microempreendedores que tem Clientes Inadimplentes

MEIs que Possuem Clientes Inadimplentes	FA	FR
Sim	67	51,15%
Não	64	48,85%
Total	131	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2015

A obtenção de empréstimos é uma opção a ser considerada quando o MEI necessita da captação de recursos, podendo esses serem utilizados para os mais variados fins. Comumente, o uso dos recursos obtidos com os empréstimos se concentram na compra de mercadorias, equipamentos, além de investimentos nas instalações da empresa. Espera-se que a aplicação desses recursos reflita ganhos futuros para a mesma, à medida em que o retorno seja efetivamente concretizado. De acordo com dados obtidos, apenas 36 (27,48%) empresários individuais afirmam que utilizam empréstimos e 95 (72,52%) afirmam que ainda não utilizaram esse instrumento, o que revela um baixo percentual de adesão a empréstimos. Os dados coletados são apresentados na tabela 24.

Tabela 24: Microempreendedores Individuais que Obtiveram Empréstimos

Obtenção de empréstimo	FA	FR
Sim	36	27,48%
Não	95	72,52%
Total	131	100%

FONTE: Dados da pesquisa, 2015

A destinação da captação de empréstimo que mais se repetiu nesta pesquisa foi para a compra de mercadorias, que são necessárias para o desenvolvimento das atividades das empresas, com um quantitativo de 15 afirmativas, seguido de compras de máquinas e equipamentos com 3, reforma do prédio do estabelecimento com 2, compra de mercadorias e capital de giro 3, para utilização como capital de giro 3, para pagamento de contas 1, para compra de mercadorias e melhorias nas instalações 3, para adquirir crédito 1, para capital de giro e reforma do prédio 2, capital de giro e compra de máquinas 1, para reforma do prédio e aquisição de equipamentos 2.

Quanto as instituições que concederam tais empréstimos a que mais foi citada foi o banco do nordeste com um quantitativo de 16 empréstimos, seguido para Caixa Econômica Federal com 7, Banco do Brasil com 5, Empreender PB com 5, Banco Bradesco com 3 e Banco Santander com 1. O quantitativo das parcelas dos empréstimos teve uma variação de 3 a 48 parcelas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O presente trabalho se propôs a analisar as práticas gerenciais utilizadas pelos microempreendedores individuais no município de Mamanguape-PB. Ao interpretar as informações contidas nos questionários, evidenciou-se que os microempreendedores individuais

do respectivo município apresentam um perfil com predominância do sexo masculino, com média de idade de 37 anos e um nível de escolaridade de ensino médio. Relacionado ao tempo em que os empresários exercem atividades (antes da regulamentação do MEI), sejam elas de comércio, indústria ou prestação de serviços, constatou-se que 107 (81,68%) dos entrevistados já atuavam no seu ramo comercial, o que indica que as atividades eram desenvolvidas informalmente em um período anterior à regularização do MEI.

Observadas algumas das práticas gerenciais que são desenvolvidas pelos microempreendedores individuais, percebeu-se que se faz necessário ensinar orientações voltadas para noções básicas de gerenciamento, uma vez que algumas atitudes executadas pelos gestores tendem a comprometer a continuidade da empresa. Quando tratado sobre a separação de patrimônios, por exemplo, mais da metade dos empresários (60,31%) afirmam que não faziam a respectiva distinção entre as contas pessoais e as contas da empresa, atitude essa que acaba dificultando o controle das contas, e, conseqüentemente, a obtenção dos benefícios que o desenvolvimento desta ação poderia gerar. Revelou-se também que, de acordo com dados coletados sobre as ferramentas de controle financeiro utilizadas no cotidiano das atividades das suas empresas, 96 (73,28%) empresários afirmam que utilizam caderno/agenda como principal ferramenta de controle.

Quando questionado aos empresários se os mesmos faziam controle das despesas operacionais, foi possível constatar que 87 (66,41%) faziam este controle, ao passo que 44 (33,59%) não o faziam. Revela-se, a partir dessas informações, que um número considerável de MEIs ainda não conseguem desenvolver uma atividade de controle gerencial que pode ser considerada simples, o que pode comprometer o andamento dos negócios.

Tais constatações demonstram que ainda existe certa resistência, por parte de alguns microempreendedores individuais, no que diz respeito a utilização e aplicação de instrumentos gerenciais no âmbito dos seus negócios. Os resultados obtidos refletem a necessidade de haver uma maior atenção voltada para a educação gerencial dos MEI, ajudando-os, dessa forma, a administrar melhor o seu próprio negócio.

Como sugestão para futuras pesquisas, sugere-se que esse estudo seja aplicado a diferentes regiões, buscando uma maior amostra, com o intuito de verificar se a realidade encontrada nesta pesquisa também se aplica aos microempreendedores individuais de outras regiões.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Código Civil - Lei nº. 10.406 de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Novo Código Civil. Recuperado em 27 julho, 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008.** Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006. Recuperado em 27 julho, 2015 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Recuperado em 27 julho, 2015 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm
- BRASIL. **Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.** Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. Recuperado em 27 julho, 2015 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp139.htm.
- CATELLI, Armando et al. **Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica.** São Paulo: Atlas, 2001.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- CHAVES, R. T. C.; LAMES, E. R.; LAMES, L. C. J.; (2013). **Uma Análise da Percepção dos Gestores Donos de Pequenas Empresas da Cidade de Hortolândia – SP quanto à Aplicação do Princípio de Entidade.** XX Congresso brasileiro de custos – Uberlândia, MG, Brasil.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Empreendedorismo: dando asas ao espírito empreendedor: empreendedorismo e viabilidade de novas empresas: um guia eficiente para inicia e tocar seu próprio negócio.** 2 ed. Ver. e. Atualizada – São Paulo: Saraiva. (2007)
- CFC – Conselho Federal De Contabilidade. **Resolução nº 750, redação dada pela Resolução 1.282 de 2010. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC).** Recuperado em 10 de julho, de 2015, de <http://www.cfc.org.br>.
- FONSECA, A. R. et al. Custo de Transação – Impacto da inadimplência no setor comercial. **ReFAE – Revista da Faculdade de Administração e Economia**, v. 4, n. 2, p. 39-60, 2013.
- FUCS, J. A trava dos impostos. *Época*, São Paulo, n. 632, p. 57-57, 28 jun. 2010. Semanal
- GIL, A.C. (2008). **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: 4. ed., Atlas.
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Economia Informal Urbana – 2003.** Recuperado em 16 julho, 2015 de <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv6150.pdf>.
- KAMMER, A. C. (2010). **Fluxo de Caixa como Instrumento de Gerenciamento uma Imobiliária de Forquilha- SC- um Estudo de Caso.** Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma – SC, Brasil.

- LIMA, A. M. et al. (2014). **A Importância do microempreendedor Individual para o Município de Guadalupe– PI.** Caderno de Estudos Ciência e Empresa – ISSN 1983- 4141, Teresina.
- PORTAL DO EMPREENDEDOR. **Brasil Comemora Marca de 5 Milhões de MEIS.** Recuperado em 16 julho, 2015 de <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/noticias/noticias-do-portal/brasil-comemora-marca-de-5-milhoes-de-meis>.
- RAZZOLINI FILHO, Edelvino. **Administração de Pequena e Média empresa.** Curitiba. IESDE Brasil, S.A.. 2011.
- RECEITA FEDERAL. **Simples Nacional.** Recuperado em 05 julho, 2015 de <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=4>.
- SEBRAE. **Guia de Gestão Empresarial – 2004.** Recuperado em 4 julho de 2015, de [http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/92D3A6A0B5F988403256FC1006DFF99/\\$File/NT00030A8A.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/92D3A6A0B5F988403256FC1006DFF99/$File/NT00030A8A.pdf).
- SIQUEIRA, E. (2014). **Como ter uma boa contabilidade na sua empresa.** Recuperado em 10 de janeiro, de 2016, de <http://exame.abril.com.br/pme/noticias/como-ter-uma-boa-contabilidade-na-sua-empresa>.
- ZIMMERER, T. W.; SCARBOROUGH, N. M. *Essentials of small business management.* New York: Macmillan College, 1994.

COD 33. MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO NO SETOR DE SERVIÇOS: UM ESTUDO DE CASO EM ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE DA CIDADE DO RECIFE

Gleidson Ramos Ferreira

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: ferreiragleidson@gmail.com

Antônio André Cunha Callado

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

Resumo

Considerando-se a relevância da mensuração de desempenho para a gestão empresarial, bem como a significativa contribuição das Organizações Contábeis para os demais segmentos da economia brasileira, o estudo em tela teve como objetivo analisar os critérios de avaliação de desempenho com base na percepção de gestores de entidades contábeis bem como a relevância da mensuração de desempenho para o desenvolvimento da organização. Para realização desta pesquisa, foram realizadas entrevistas com três proprietários de Empresas do ramo contábil atuantes na cidade do Recife. O Artigo se caracteriza na forma do procedimento metodológico intitulado estudo de caso, tendo como abordagem dos dados à forma qualitativa, definindo a pesquisa de caráter exploratório e coleta de dados por meio de entrevista. A mensuração de desempenho constitui um tema relevante para o segmento das organizações contábeis face ao considerável aumento do quantitativo de entidades tornando o setor mais competitivo.

Palavras-chave: Controladoria. Desempenho. Contabilidade.

1. Introdução

As empresas de contabilidade e também os escritórios individuais prestam serviços para pessoas jurídicas e pessoas físicas que atuam em todos os ramos da atividade econômica. Assim sendo, o profissional contábil deve oferecer serviços indispensáveis na administração e controle de qualquer tipo de empreendimento.

Os escritórios de contabilidade são entidades constituídas com a finalidade de prestação de diversos serviços. THOME (2001) destacou tais serviços como sendo de: consultoria,

contabilidade, administração de pessoal, escrituração fiscal, expediente (ou serviços comerciais), auditoria, perícia e assessoria.

Merece destaque o fato de que os serviços contábeis não têm como destinatários apenas os clientes, mas também, o próprio escritório de contabilidade. Nesse sentido a literatura apresenta diversas ferramentas que podem ser utilizadas no auxílio da gestão dos negócios, no caso em tela foi enfatizada a mensuração de desempenho.

Um fator que tem produzido modificações significativas no comportamento humano e organizacional é a globalização de informações, tais mudanças ocasionam maiores exigências em relação ao mercado que se torna cada vez mais competitivo.

No mundo contemporâneo, as organizações contábeis enfrentam mudanças nos procedimentos contábeis pela atualização da legislação, bem como, da virtualização dos seus processos com a escrituração contábil digital. (Parente e Parente, 2009).

Em relação à utilização de indicadores de desempenho nas empresas de contabilidade Silva et al (2012) destacam que:

“Proporciona informações mais detalhadas para o processo decisório, haja vista que os gestores terão uma leitura do desempenho da atividade, podendo conferir se os colaboradores são eficientes e se os recursos são suficientes e estão sendo utilizados de forma a contribuir para melhorar a qualidade do serviço prestado aos clientes do escritório de contabilidade.”

Assim sendo, a justificativa deste estudo se dá em função da relevância dos serviços prestados pelos escritórios de contabilidade, fato que torna imprescindível a mensuração de desempenho nessas empresas, da mesma forma que tem se acentuado a necessidade da avaliação do desempenho global dos processos de negócios das organizações empresariais.

A alguns anos atrás os Empresários do ramo contábil não tinham uma preocupação acerca de se mensurar o desempenho de suas Empresas. Todavia, por intermédio da evolução da contabilidade, da globalização das informações e a luz da padronização dos procedimentos, urge a obrigação do Gestor direcionar o foco de sua organização na busca pela excelência dos serviços prestados bem como se utilizar de indicadores de desempenho para lastrear suas ações.

Neste Sentido, Parente e Parente, (2009) destacam que essa nova gestão, deve alicerçar-se e preparar toda a base da sua administração com a recomendação inevitável sobre como desenvolver indicadores de desempenho para, por meio deles, mensurar e avaliar sua gestão.

Em vista do exposto, o trabalho em tela teve como objetivo analisar os critérios de avaliação de desempenho com base na percepção de gestores de entidades contábeis bem como a relevância da mensuração de desempenho para o desenvolvimento da organização.

2. Referencial Teórico

2.1. Mensuração de desempenho

O desempenho de um negócio segue sendo um ponto chave para as pesquisas referentes às diversas estratégias administrativas, ocasionando uma contínua busca dos pesquisadores quanto ao estabelecimento das implicações do desempenho para a condução estratégica das organizações, através de uma grande variedade de métodos que visam à operacionalização deste desempenho (VENKATRAMAN; RAMANUJAN, 1986, p. 813).

O ato de medir congrega um conjunto de atividades, pressupostos e técnicas que visam quantificar variáveis e atributos de interesse do objeto a ser analisado. Quanto à palavra desempenho, ela encerra em si a ideia de algo que já foi realizado, executado ou exercido (KIYAN, 2001).

De acordo com Bergamini e Beraldo (1988) a palavra desempenho significa ação, atuação, comportamento. Já para Corvellec (1997) o termo desempenho expressa uma percepção do mundo e certas normas socioculturais, sendo, portanto, como qualquer outro, o resultado de uma rede de significados que muda de um grupo social para outro.

Juran (1992) concebia os indicadores como forma de gerenciar e controlar as organizações, pois segundo ele, quem não mede, não controla e quem não controla, não consegue gerenciar.

Segundo Souza et al. (1994), um indicador de desempenho pode ser definido como um resultado atingido em determinado processo ou características dos produtos finais resultantes.

Refere-se ao comportamento do processo ou produto em relação a determinadas variáveis, tais como, o custo de determinado processo, lucro, retrabalho e conformidade de produtos.

Com base no entendimento de Graeml (2000) os indicadores de desempenho são informações que registram e retratam o comportamento de uma atividade, de uma função ou de toda uma organização.

No tocante ao objetivo, Zilli e Rocha (2009) afirmaram que a mensuração do desempenho organizacional tem por objetivo facilitar e aprimorar a interpretação por parte dos gestores, acerca das decisões a serem tomadas. Já na visão de Machado (2003) o objetivo do sistema de mensuração é associar uma entidade simbólica, como resultado da mensuração.

Para Sink e Tuttle (1993) a medição de desempenho consiste num processo através do qual se decide medir e realizar a coleta, o acompanhamento e a análise dos dados. Tem como principal objetivo aprimorar o desempenho empresarial.

Em vista do exposto a mensuração de desempenho consiste numa ferramenta relevante que tem como característica a ocorrência sistemática, onde um indicador ocasiona influência em outros indicadores de modo a acarretar uma determinada proporcionalidade entre eles.

Conforme afirmação de Kennerly e Neely (2000), um sistema de medição de desempenho eficaz deve possuir medidas individuais que quantifiquem a eficiência e a eficácia das ações formando um conjunto de medidas que permitam o acesso ao desempenho da organização como um todo.

2.2. Indicadores de desempenho

Os indicadores de desempenho que são utilizados como referências na medição da *performance* empresarial. Na visão de MCAVAY (1996) o indicador de desempenho consiste na quantificação de como estão sendo realizadas as atividades com o propósito de compará-las as metas especificadas.

Segundo Callado (2007) a definição correta para um indicador de desempenho consiste no primeiro passo para o entendimento de seu significado institucional, bem como a visualização da amplitude de sua aplicação.

Já para Ferreira et al (2008) alegam que os indicadores de desempenho são elaborados no sentido de auxiliar os tomadores de decisão a avaliar a performance de uma unidade de negócio e redirecionar seus investimentos, de forma rápida e eficaz.

Os indicadores de desempenho consistem em expressões quantitativas que representam uma informação gerada a partir da medição e avaliação de uma estrutura de produção, dos processos que a compõem e dos produtos resultantes (SOUZA et al., 1994).

Além de constituírem ferramentas de avaliação, os indicadores, também são instrumentos de gestão. A gestão implica capacidade de operar sobre dimensões-chave de sistemas e de processos distintos, modificando seus estados e seus rumos (ALBORNOZ et al., 1997). Sendo assim, os indicadores devem ser desenvolvidos e baseados nas prioridades do planejamento estratégico estabelecido.

Segundo Souza et al. (1994), um indicador de desempenho pode ser definido como um resultado atingido em determinado processo ou características dos produtos finais resultantes. Refere-se ao comportamento do processo ou produto em relação a determinadas variáveis, tais como, o custo de determinado processo, lucro, retrabalho, conformidade de produtos.

Com base no entendimento de Graeml (2000) os indicadores de desempenho são informações que registram e retratam o comportamento de uma atividade, de uma função ou de toda uma organização.

Com base no entendimento de Lohman et al. (2004), um indicador de desempenho é uma variável que demonstra quantitativamente a eficácia ou a eficiência ou ambas, de parte ou do todo de um processo ou sistema, frente a uma determinada norma ou objetivo.

Segundo (Broadbent e Laughlin, 1997; Dent, 1991; Pallot, 2003) os indicadores de desempenho são descritos como objetivo, ferramentas racionais que poderiam ser empregados para várias finalidades: direção e controle da organização, que estabelece regras de conduta, disseminando uma cultura de responsabilização.

2.3. Mensuração de desempenho no setor de serviços

Para Zilli e Rocha (2009) apud Johnston (2008) os serviços constituem atividades econômicas que criam valor, fornecendo benefícios para o cliente em tempo e lugar específicos.

A mensuração de desempenho organizacional é passível de ser realizada em atividades de serviços por meio da utilização de instrumentos com o objetivo de desenvolver sistemas a fim de impulsionar o desenvolvimento organizacional no mercado.

De um modo global, autores como Hronec, 1994; Kaplan e Norton, 1997; Neely et al; 1999, Folan e Browne, 2004 descreveram arquétipos para mensuração de desempenho de organizações de forma holística, abarcando todas os setores e estruturas hierárquicas de uma organização empresarial.

Corroborando tal entendimento, Kaplan e Norton, (1997), ampliaram a importância dos indicadores afirmando que os indicadores servem também para comunicar a estratégia e alinhar os pensamentos e ações dos profissionais das organizações.

Na visão de Araújo (2001):

“A mensuração do desempenho deve maximizar a eficácia das equipes e, portanto, estas devem se concentrar em processos capazes de melhorar o fornecimento de produtos e serviços aos clientes, através de indicadores de processo que monitorem tarefas e atividades geradoras de resultados.”

De acordo com Bortoluzzi e Defaci (2015) não há na literatura o desenvolvimento de um modelo de gestão organizacional para mensurar a qualidade do serviço ofertado que atenda a particularidade de cada instituição considerando-se suas características e necessidades.

No desenvolvimento da presente pesquisa, constatou-se que diversos autores apresentam modelos ou indicadores para mensuração de desempenho de diversas áreas pertencentes ao setor de serviços.

Em relação à Logística Beamon (1999), Byrne e Markham (1991) e Lapidé (2006), no que se refere à prestação de serviço educacional Defaci e Bortoluzzi (2015), Polidori (2009) e

Ferreira (2013), Todavia, no tangente a prestação de serviços contábeis os trabalhos referem-se, em sua maioria, a qualidade do serviço prestado e a estratégia na gestão do serviço.

Direcionados a mensuração de desempenho nas empresas de contabilidade, constatou-se, apenas, os estudos realizados por Parente e Parente (2009) e por Silva et al (2012).

As empresas prestadoras de serviços contábeis podem adotar comportamentos estratégicos diversos, segundo queiram se posicionar no mercado, e isto pode se refletir no seu desempenho.

2.4. Empresas de contabilidade no Estado de Pernambuco

As corporações objeto do estudo em tela, atinentes ao setor de prestação de serviços contábeis, são conhecidos como organizações contábeis ou escritórios de contabilidade. O Conselho Federal de Contabilidade entende que a organização contábil é o nome mais atual para o antigo escritório de contabilidade.

No Estado de Pernambuco, de acordo com o CRC/PE, atualmente existem 1.107 Empresas de contabilidade. Com base nesse quantitativo, verifica-se que o setor vem evoluindo a cada dia tornando-se mais competitivo, necessitando-se assim de um dinamismo na prestação do serviço.

Na concepção de Stalk ,Evans, Shulman (1992, p. 164) “a competição é uma guerra de movimentos, em que o sucesso depende da antecipação das tendências de mercado.”

Para o gestor de uma organização contábil, torna-se imprescindível o conhecimento de suas atividades, verificando periodicamente seus diferenciais a fim de realizar os ajustes necessários para o desenvolvimento do negócio. Em outras palavras, as entidades contábeis devem desenvolver competências específicas com o intuito de mensurar o seu desempenho como Empresa.

Em vista disso, Parente e Parente (2009) destacaram, em seu artigo, alguns estudiosos como (BAKER et al., 1997) e (ZARAFIAN, 1999) que estabeleceram quatro interpretações acerca de competência, tais como:

“a) Competência estratégica: o chamado “ajuste-fino” entre estratégia de negócios da organização e ambiente competitivo externo; b) Competência 8 distinta: é uma série de tecnologias e técnicas essenciais que provém da vantagem competitiva e pode existir em múltiplos níveis na organização. c) Competência funcional: é o “ajuste-fino” entre prioridades competitivas da organização e seus pontos fortes dentro de uma função em particular como avaliação de desempenho, por exemplo. e d) Competência individual: é uma série de técnicas e conhecimentos de uma necessidade individual para realizar efetivamente um trabalho.”

3. Procedimentos Metodológicos

Em síntese, o presente trabalho se caracteriza na forma do procedimento metodológico como estudo de caso, tendo como abordagem qualitativa dos dados, definindo a pesquisa de caráter exploratório e coleta de dados por meio de entrevista.

Exploratório acerca dos temas mensuração de desempenho, desempenho no setor de serviços e mensuração de desempenho nos escritórios de contabilidade. Este tipo de pesquisa tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito.

A maioria dessas pesquisas envolve: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão (GIL, 2009).

Na visão de Malhotra (2001), a pesquisa exploratória é usada em casos nos quais é necessário definir o problema com maior precisão. O seu objetivo é prover critérios e compreensão.

No que diz respeito à tipologia, a presente pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso com base no entendimento de Yin (2005), ao assegurar que o uso do estudo de caso é adequado quando se pretende investigar o como e o porquê de um conjunto de eventos contemporâneos.

Gil (2009) aponta alguns propósitos dos estudos de caso:

“a) explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos; b) preservar o caráter unitário do objeto estudado; c) descrever a situação do contexto em que está sendo feita uma determinada investigação; d) formular hipóteses ou desenvolver teorias e e) explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações complexas que não permitam o uso de levantamentos e experimentos.”

Yin (2005) sustenta que o estudo de caso é uma investigação empírica que permite o estudo de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

No tocante a relevância, Bruyne, Herman e Schoutheete (1977) alertam que o estudo de caso explica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas que possibilitem apreender a totalidade de uma situação.

A riqueza das informações detalhadas auxilia o pesquisador num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado.

Destarte, em relação à abordagem do problema, a análise foi qualitativa. Quantitativa, pois, conforme Raupp e Beuren (2004) este tipo de julgamento idealiza análises mais intensas em relação ao fenômeno que está sendo estudado e busca destacar características mais aprofundadas.

Alicerçado no entendimento de Godoy (1995) a pesquisa qualitativa parte de questões ou focos de interesse amplo, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Na visão do autor envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares, processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos participantes da situação de estudo.

Nesse sentido, na pesquisa qualitativa busca-se interpretar os acontecimentos e entender as relações existentes entre os constructos a partir da ótica do pesquisador, levando em consideração seus vieses, seus valores e suas origens pessoais, tais como gênero, história, cultura e status socioeconômico que podem moldar suas interpretações durante o estudo (Creswell, 2010).

Marconi e Lakatos (2010) explicam que a abordagem qualitativa se trata de uma pesquisa que tem como premissa, analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano e ainda fornecendo análises mais detalhadas sobre as

investigações, atitudes e tendências de comportamento. Assim, o que percebemos é que a ênfase da pesquisa qualitativa é nos processos e nos significados.

O critério que balizou a escolha do setor de serviços contábeis para compor o foco desta pesquisa, foi, primordialmente, devido à relevância que as empresas prestadoras de serviços contábeis exercem no acompanhamento, funcionamento e desenvolvimento das demais empresas. Os dados foram coletados por meio de entrevistas realizadas nos escritórios de contabilidade com os respectivos gestores.

Dentre os escritórios ativos perante o Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco – CRC/PE foram escolhidas três empresas de acordo com o seu tamanho sendo um registrado como Empresário Individual, uma Empresa de Pequeno Porte e a terceira como Grande Empresa do Ramo Contábil.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

Esse item visa apresentar os aspectos fundamentais objetos da investigação realizada a fim de identificar a percepção dos gestores das organizações contábeis.

A princípio, ressalta-se que foi realizada uma consulta junto ao CRC/PE a fim de identificar o quantitativo de organização contábeis ativas no Estado de Pernambuco. Constatou-se que até 31 de janeiro de 2016 o total era de 1.107 Empresas sendo 50 classificadas como EIRELI, 102 MEI, 243 Empresas Individuais, 711 Sociedades Limitadas e 1 Sociedade Anônima – SA. Com esses dados o CRC/PE ocupa atualmente a segunda posição em quantidade de organizações no Nordeste.

O estudo foi realizado em três Organizações Contábeis, identificadas no quadro 1 a seguir. Salienta-se que apenas uma Organização contábil autorizou a divulgação de sua razão social. As três encontram-se localizadas no Recife.

Quadro 01 - Dados gerais

Empresa	Porte da Empresa	Tempo de Atuação	Quantidade de Clientes	Faixa Etária do Gestor
A	Emp. Individual	12 anos	30	Entre 40 e 50
MultiContábil NE	EPP	18 anos	55	Acima de 50 anos
B	Grande Empresa	14 anos	180	Acima de 50 anos

Fonte: Elaborado pelos Autores

Os Empresários foram questionados acerca da relevância da mensuração de desempenho para uma Organização Contábil. Os três responderam que é importante mensurar o desempenho de sua empresa, porém com justificativas distintas, conforme quadro 02.

Quadro 02 - Relevância da mensuração de desempenho

Empresa	Opinião do Empresário
A	Importante porque possibilita identificar os erros e corrigi-los.
MultiContábil NE	Mais do que importante, mensurar o desempenho organizacional é vital para o sucesso do negócio.
B	É importante porque possibilita emitir um diagnóstico de cada departamento de sua empresa num determinado momento.

Fonte: Elaborado pelos Autores

Em relação às vantagens ou contribuições geradas a empresa no controle das operações pela adoção de sistemas de mensuração de desempenho, os entrevistados responderam conforme quadro 03.

Quadro 03 - Vantagens da mensuração de desempenho.

Empresa	Opinião do Empresário
A	Contribuição na tomada de decisões com base nos pontos fracos e fortes da empresa
MultiContábil NE	A contribuição é nítida visto que possibilita mensurar não somente o desempenho da empresa como um todo, mas também, a performance dos colaboradores de forma individual e também por setores.
B	Possibilita ao administrador identificar e corrigir os pontos fracos apontados pelos indicadores de desempenho.

Fonte: Elaboração Própria

No que se refere à caracterização dos serviços prestados, os três gestores responderam que os seus serviços encontram-se acima da média do setor. Não obstante ressalta-se o posicionamento da Empresa MultiContábil NE, que relatou oferecer alguns diferenciais a seus clientes tais como: a) atendimento personalizado, b) geração de informações gerenciais de acompanhamento sistemático dos números contábeis dos clientes, e c) equipe de colaboradores permanentemente reciclada.

Foi questionado se a organização pesquisada adota algum sistema específico de mensuração de desempenho, os três Gestores responderam positivamente, todavia apenas a Empresa Multicontábil NE identificou o Sistema utilizado sendo este denominado PDCA - Plan, Do, Check e Act, ou seja, em português, Planejar, Executar, Verificar e Agir.

Na visão da Organização denominada “A” a adoção de indicadores de desempenho constitui um diferencial para as Entidades Contábeis, pois possibilita o acompanhamento dos atos de sua organização e a correção dos possíveis equívocos.

No caso da Empresa Multicontábil NE, o seu gestor afirmou que adota indicadores de rentabilidade, ticket médio de faturamento, nível de satisfação dos clientes e indicadores de inadimplência. O empresário afirmou que a mensuração de desempenho é um diferencial por se tratar de um negócio, e em vista disso deve ser acompanhado com o máximo rigor visando à obtenção de lucros com respeito ao meio ambiente e aa empresas concorrentes.

Já em relação à empresa denominada “B” o Empresário afirmou que adota indicadores de custo com pessoal, faturamento, custos administrativos e satisfação do cliente. Relatou que a adoção dos indicadores é um diferencial para o seu segmento por uma questão de proporcionar uma melhor forma de gerir o empreendimento.

5. Conclusão

Considerando-se as informações apresentadas ao longo do trabalho em tela, bem como a luz das entrevistas realizadas com os gestores de três Organizações contábeis da cidade do Recife, foi possível organizar as conclusões de forma a facilitar o entendimento acerca da percepção dos gestores sobre mensuração de desempenho.

Foi possível verificar que a mensuração de desempenho está inserida no contexto da Organização contábil devido, principalmente, ao crescimento do setor no Estado de Pernambuco. Observou-se que os gestores preocupam-se em demonstrar diferenciais aos seus clientes independentemente do porte das empresas.

A presente pesquisa apresenta algumas limitações no que se refere ao número de Empresas pesquisadas considerando-se que o Conselho Regional de Contabilidade possui atualmente mais de mil associados, bem como, ser este um estudo exploratório devido ao desconhecimento em relação à matéria estudada.

Conclui-se que o tema mensuração de desempenho está presente nos escritórios de contabilidade, estando os gestores preocupados em medir a qualidade dos serviços prestados. Ressalta-se que investigações acerca da mensuração de desempenho no âmbito das organizações contábeis são complexas de ser implementadas face ao grande número de empresas ativas. Outro fator que dificulta a pesquisa na área concerne à escassez de referências bibliográfica publicada sobre a temática.

Por fim, tornam-se necessárias a realização de estudos mais penetrados e abrangentes visto que o referido setor econômico exerce bastante relevância para o desenvolvimento dos demais setores, bem como para o desenvolvimento da economia nacional. Ademais, a adoção de

sistemas de mensuração de desempenho constitui um diferencial para o segmento contábil no atual contexto de competitividade.

REFERÊNCIAS

- ALBORNOZ, Mario; FERNÁNDEZ POLCUCH, Ernesto. **Indicadores en CyT: reencuentro de la política con la gestión**, Barcelona, 1997.
- ARAUJO, A. O. **Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica**. São Paulo: USP, (Tese de Doutorado), 2001.
- BERGAMINI, Cecília Whitaker; BERALDO, Deobel Garcia Ramos. **Avaliação de desempenho humano na empresa**. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 1988.
- BROADBENT J, LAUGHLIN R. **Evaluating the ‘new public management’ reforms in the UK: a constitutional possibility?** *Public Administration*. v. 75 p. 487–507
- BRUYNE, P.; HERMAN, J.; SCHOUTHEETE, M. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica**. Rio de Janeiro: F. Alves, 1977.
- CALLADO, Antonio A. C. CALLADO, Aldo Leonardo C. MACHADO Márcio André V. **Indicadores de desempenho operacional e econômico: um estudo exploratório no contexto do agronegócio**. Blumenau: Revista de Negócios, 2007.
- CORVELLEC, Hervé. **Stories of achievement: narrative features of organizational performance**. London, Transaction Publishers, 1997.
- CRESWELL, J. W. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- DENT JF. **Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality**. *Accounting, Organization and Society* 1991;16(8):705–32.
- FERREIRA, M. P. et al. **Gestão por indicadores de desempenho: resultados na incubadora empresarial tecnológica**. Prod [Online]. V. 18 n. 2 p 302-318, 2008.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades.** Revista de Administração de Empresas da EAESP/FGV, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995.
- GRAEML, A. R. **Sistemas de Informação - o alinhamento da estratégia de TI com a estratégia corporativa.** São Paulo: Atlas. 2000.
- JURAN, J. M. **Planejamento para a Qualidade.** São Paulo: Pioneira. 1992.
- KAPLAN, R. S; NORTON, D. **A Estratégia em Ação (Balanced Scorecard).** Rio de Janeiro: Editora Campus, 2ª edição, 1997.
- KENNERLY, M.; NEELY, A. **Performance measurement framework – a review. In: Performance measurement – past, present and future.** UK: Andy Neely Centre for Business Performance, Cranfield School of Management, Cranfield University, Cranfield, Bedfordshire, 2000.
- KIYAN, F. M. **Proposta para desenvolvimento de desempenho como suporte estratégico.** 2001. 118 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Escola de Engenharia de São Carlos, São Carlos, 2001.
- LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- LOHMAN, C., L. FORTUIN, et al. (2004). "Designing a performance measurement system: A case study." *European Journal of Operational Research* 156(2): 267-286
- MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing.** 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MCAVAY G. MERRIL S. ALBERT, M. RODIN J. **Self-efficacy beliefs and change in cognitive performance: MacArthur Studies of Successful Aging.** Yale University, USA. 1996 Sep; 11(3):538-51.
- PALLOT J. **A wider accountability? The audit office and New Zealand's bureaucratic revolution. Critical Perspectives on Accounting** 2003;14(1/2):133–55
- PARENTE, Edna G. V. PARENTE, Jadna N. H. V. **A percepção dos gestores de organizações contábeis sobre avaliação de desempenho empresarial.** Enciclopédia Biosfera, Goiânia, vol. 5, nº 8, 2009.

SILVA, T. A.; PIRES J. S. D. B.; ROSA, P. M.; VIEIRA, W. A. **Modelo para o gerenciamento de processos, atividades e tarefas em escritórios de contabilidade através de indicadores de desempenho.** 19º CBC, Belém, 2012.

SINK, D.S. e TUTTLE, T.C. **Planejamento e Medição para a Performance.** Rio de Janeiro, Qualitymark Editora, 1993.

SOUZA, R. ET AL. **Indicadores da qualidade e produtividade. Sistema de gestão da qualidade para empresas construtoras.** São Paulo: PINI, mód.11, 1994, p.219-230.

STALK, G.; EVANS, P.; SHULMAN, L. **Competing on Capabilities: The New Rules of Corporate Strategy.** Harvard Business Review, p.57-69, March/April 1992.

THOME, Irineu. **Empresas de serviços contábeis: estrutura e funcionamento.** São Paulo: Atlas, 2001.

VENKATRAMAN, N.; RAMANUJAN, V. **Measurement of business performance in strategic research: a comparison of approaches.** Academic Management Review, v. 11, p. 801-814, 1986. YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COD 34. RELAÇÕES ENTRE ASPECTOS ASSOCIADOS À SELEÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO E AS ESCOLAS DO PENSAMENTO ESTRATÉGICO

Isabela Pessoa de Andrade

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: isabelapessoandrade@gmail.com

Antônio André Cunha Callado

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

Resumo

A pesquisa teve por objetivo aprofundar os estudos sobre as escolas do pensamento estratégico correlacionando essas com os indicadores de desempenho utilizados pelas empresas, o objeto de estudo são empresas de Tecnologia de Informação e Comunicação do Porto Digital, Recife. A priori foi realizada uma pesquisa bibliográfica, reunindo a visão dos principais autores da área a respeito da Administração estratégica, com foco nas escolas mapeadas pela literatura. É unanimidade entre os estudos sobre o pensamento estratégico que há diversas definições e contradições ao se abordar a formação de estratégia empresarial, sua implementação e acompanhamento de resultados. Os dados foram coletados a partir de pesquisa de campo, utilizando como base o universo de empresas de Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC) embarcadas no Porto Digital em 2015. Os resultados foram obtidos considerando três grupos de variáveis: estruturais contingenciais e referentes às escolas pensamento estratégicos.

Palavras-chave: Controladoria. Desempenho. Contabilidade.

1. Introdução

A importância creditada às estratégias vem crescendo gradativamente ao longo do tempo. Esse interesse é atribuído ao comportamento do ambiente externo das organizações, que apresenta mutações cada vez mais rápidas e descontínuas.

O termo estratégia deriva da palavra *strategos*, que significa a arte do general, tem sido adotado tradicionalmente para sintetizar uma regra norteadora para a tomada de decisões (ANSOFF, 1977), bem como representar um processo gerencial racional dotado de metas e

objetivos de longo prazo (CHANDLER, 1990) voltado para lucratividade e competitividade, mas ao longo das últimas décadas, seu significado passou a incorporar outros aspectos derivados de padrões de comportamento e interações entre organizações que podem afetar seus desempenhos (BEPPLER, PEREIRA E COSTA, 2011).

A elaboração e implantação de uma estratégia pressupõem um conjunto de procedimentos contínuos e interativos que visam manter determinada organização integrada ao seu ambiente externo.

O processo de formação de estratégias nas organizações deriva da convergência de fatores associados a aspetos racionais e intuitivos envolvendo aspectos políticos, informacionais e comportamentais (MINTZBERG; QUINN, 1991). A partir dos diversos aspectos conceituais associados à estratégia, pode-se perceber a amplitude e complexidade que o termo estratégia abrange. Para se compreender os aspectos essenciais inerentes á uma dada estratégia, faz-se necessária a compreensão da multiplicidade de ações e de práticas que constituem a realidade da qual ela advém (WEBER; KLEIN, 2013).

A disseminação e consolidação do campo investigativo acerca das práticas de estratégia empresarial sob o paradigma institucional adquirindo um contorno mais sistemático (MACHADO-DA-SILVA; VIZEU, 2007). Na busca pela consecução de seus objetivos, as organizações dispõem de estratégias que envolvem a adoção de maneira pelas quais os recursos disponíveis são utilizados (DIEHL ET AL., 2009).

As estratégias podem ser efetivamente entendidas a partir das práticas e que estas práticas associadas á estratégia podem ser operacionalizadas nos diferentes níveis hierárquicos, contextos e circunstâncias organizacionais (MEYER JR.; PASCUSI; MANGOLIN, 2012). O contínuo processo de investigação aceca de práticas associadas à gestão estratégica é fundamental para atender a necessidade de modelos de gestão (SOUZA; SILVA; PILZ, 2010). O processo estratégico pode ser descrito de maneira ampla a partir de diversas escolas do pensamento estratégico, derivadas de distintos processos administrativos (MINTZBERG; AHHISTRAND; LAMPEL, 2000).

Os indicadores de desempenho funcionam como instrumentos de navegação (KIYAN, 2001), devem ser utilizados por gestores pretendas conduzir seus negócios com segurança em um ambiente competitivo e complexo (KAPLAN; NORTON, 2002) e auxiliam a tomada de decisão.

Nenhum indicador de desempenho isolado é capaz de prover uma clara representação da *performance* de uma organização, nem poderá focar todas as áreas relevantes ao mesmo tempo (KAPLAN; NORTON, 1992). Por outro lado, definir o que deve ser medido e avaliado nas diferentes atividades realizadas por uma empresa não é uma tarefa simples.

O objetivo deste artigo é investigar as relações entre o pensamento estratégico e o processo de seleção de indicadores de desempenho entre empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação do Porto Digital em Recife. A escolha desse setor se deu por sua relevância, uma vez que o Porto Digital é um dos maiores parques tecnológicos do país, sendo composto atualmente por mais de 250 startups, pequenas, médias e grandes empresas e multinacionais.

2. Referencial Teórico

O critério adotado para seleção de indicadores de desempenho a serem utilizados assume uma importância significativa na medida em que especificidades das empresas são levadas em consideração (HARLAND, 1997). Deste modo, o elenco de indicadores de desempenho associado às perspectivas do BSC pode apresentar diferenças derivadas tanto das características organizacionais e operacionais das empresas, quanto de suas necessidades gerenciais (PRIETO ET AL, 2006).

Não há uma única composição ideal de indicadores de desempenho referente ao BSC (JOHANSON ET AL., 2006). O elenco de indicadores de desempenho adotados por empresas individuais, particularmente os indicadores não financeiros, apresenta uma significativa variação entre os diversos setores de atividades (KAPLAN; NORTON, 1997). A seleção do elenco ideal de indicadores de desempenho a ser utilizado por uma determinada organização ainda é um tema de significativa relevância (PARANJAPE; ROSSITER; PANTANO, 2006).

Na literatura diversos adágios acerca do papel relevante desempenhado pelos indicadores de desempenho dentro das práticas gerenciais inerentes à estratégia, tais como “o que se mensura

é conseguido” e “se consegue o que se mensura”. A identificação de um elenco adequado de indicadores de desempenho é uma essencial parte do processo de estratégia de uma organização (BRHAGWAT; SHARMA, 2007).

A literatura não apresenta um entendimento claro acerca das relações entre as características referentes ao pensamento estratégico derivados de suas práticas gerenciais e características relativas ao elenco de indicadores utilizados para mensuração de desempenho.

A literatura apresenta diversas definições sobre indicadores de desempenho. Os indicadores de desempenho (ou métricas) podem ser definidos como medidas verificáveis, expressas em termos quantitativos ou qualitativos e definidas com relação a um ponto específico (MELNIKT; STEWART; SWINK, 2004). Indicadores de desempenho também podem ser compreendidos como métricas utilizadas para quantificar a eficiência e/ou eficácia de determinada ação (NEELY, 1995). O conjunto dos distintos indicadores de desempenho utilizados por uma organização busca um equilíbrio entre elementos que mensuram o resultado e as consequências dos esforços realizados no passado, bem como elementos voltados a mensuração de aspectos direcionadores de um desempenho futuro esperado.

O elenco de indicadores deve possuir um perfil balanceado, contemplando elementos tradicionais financeiros e elementos não financeiros específicos do negócio que sejam relevantes para a organização ((TANGEN, 2004). A partir deste entendimento, fica evidente a dificuldade de identificar um determinado grupo padronizado de indicadores de desempenho que seja apropriado para todas as organizações, uma vez que as características específicas dessas organizações exercerão influencia sobre a importância dos indicadores (PARK; LEE; YOO, 2005).

Neste sentido, o BSC busca traduzir a estratégia das empresas a partir de um conjunto de indicadores financeiros e não financeiros que serve de base para a mensuração do desempenho e gestão estratégica e muitas organizações declaram adotar este modelo de mensuração de desempenho a partir do reconhecimento do uso de elencos compostos por indicadores distribuídos entre suas quatro perspectivas (KAPLAN; NORTON, 2001). A estrutura do BSC está disposta na figura 1.

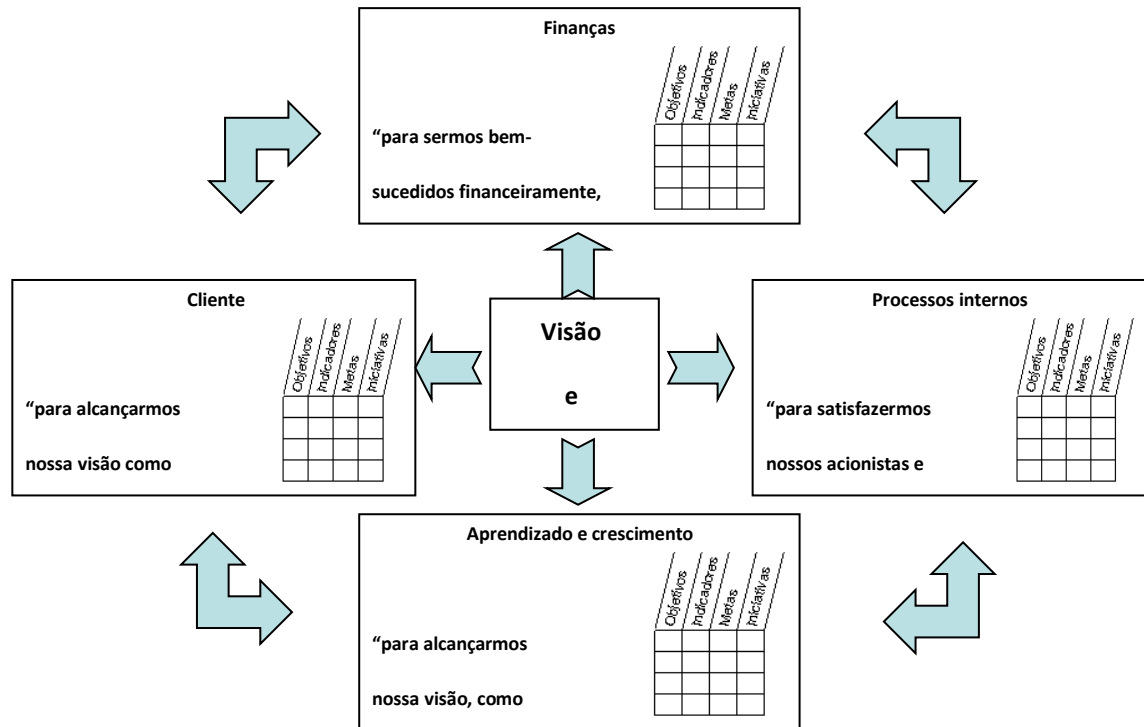


Figura 1 - Tradução da estratégia em termos operacionais

Fonte: Kaplan e Norton, (1997).

Desde sua apresentação original, ele tem sido associado fortemente a aspectos gerenciais práticos (SARAIVA, 2011). Inicialmente, as organizações eram classificadas como usuárias ou não usuárias (SHUTIBHINYO, 2010), mas posteriormente foi proposto o seguinte sistema de classificação (SODERBERG, 2006) apresentado na tabela 1.

Tabela 1 - Sistema de classificação do uso do BSC

Nível de uso do BSC	Atributo	Critério
Não usuária do BSC	Nenhum critério encontrado	Estratégia não definida.
Usuária do BSC I desempenho	Deriva de estratégia	Indicadores de
Usuária do BSC IIa	Estratégia e balanceamento	BSC I + indicadores financeiros e não financeiros
BSC I + indicadores direcionadores e de resultado		
Usuária do BSC IIb mensuração de desempenho integrado	Estratégia e elos causais	BSC I + sistema de
BSC I + entendimento da função dos indicadores de desempenho		
Usuária do BSC III elos causais	Estratégia, balanceamento e elos causais	BSC_I + balanceamento ou

Fonte: Soderberg (2006, p. 29).

Qualquer organização que tenha a intenção de possuir um sistema de mensuração de desempenho deverá obedecer a seguinte sequência de etapas pré-estabelecidas (WOUTERS; SPORTEL, 2005; MILLS ET AL, 2001):

- Etapa I – Definição do elenco de indicadores de desempenho a partir dos objetivos da organização;
- Etapa II – Coleta e processamento dos dados e avaliação dos resultados obtidos referentes aos indicadores escolhidos;
- Etapa III – Análise da utilidade das informações obtidas pelos indicadores.

A operacionalização dessas etapas não consiste em um único processo, mas sim representa a configuração de um processo contínuo de aprimoramento (WOUTERS; SPORTEL, 2005).

A definição do elenco de indicadores de desempenho, bem como das metas referentes a estes indicadores são vistos como formulações concretas oriundas das opções estratégicas das organizações, bem como das características referentes às suas atividades operacionais (LOHMAN; FORTUIN; WOUTERS, 2004).

3. Procedimentos Metodológicos

Considerando a escassez de pesquisas anteriores referentes à seleção de indicadores de desempenho considerando distintas escolas do pensamento estratégico, esta pesquisa possui uma natureza eminentemente exploratória. Pesquisas exploratórias devem ser entendidas como relevantes, uma vez que possuem a finalidade de desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, bem como formular problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis em estudos posteriores (GIL, 1999), bem como descobrir novos enfoques a serem investigados (ANDRADE, 1999).

O planejamento de pesquisas exploratórias tende a ser bastante flexível e pode considerar diversas perspectivas sobre o que se deseja investigar (GIL, 2002) e que, dada sua natureza, elas não comportam hipóteses iniciais (VERGARA, 2003).

Para a operacionalização desta pesquisa referente, foram considerados três grupos distintos de variáveis. O primeiro grupo de variáveis se refere às características estruturais das organizações (HALL, 1984), a saber: Tamanho (faturamento e número de funcionários); Número de níveis hierárquicos; Grau de formalização dos processos gerenciais. O segundo grupo de variáveis se refere às escolas do pensamento estratégico associado às organizações (MINTZBERG; AHHISTRAND; LAMPEL, 2000), a saber: Design; Planejamento; Posicionamento; Empreendedora; Cognitiva; Aprendizado; Poder; Cultural; Ambiental; Configuração. O terceiro grupo de variáveis se refere aos procedimentos de mensuração de desempenho no âmbito das organizações (LOHMAN; FORTUIN; WOUTERS, 2004; SEI, 2004), a saber: Responsável pela seleção dos indicadores; Processo Critério adotado para a seleção dos indicadores; Procedimentos referentes à mensuração do desempenho.

Para determinar o universo (ou população), pode-se recorrer a listas já existentes (GOODE; HATT, 1979). No processo de caracterização do universo, serão consideradas apenas as organizações listadas em seus respectivos setores de atividade econômica e que estejam em operação. O estabelecimento desse critério é fundamental para definir o universo que será estudado, uma vez que busca eliminar ambiguidades (CRESPO, 1993). O Porto Digital comporta 175 empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação em atividade.

A definição da técnica de amostragem é um fator decisivo para garantir que a amostra seja representativa da população e as exigências básicas para a obtenção de uma boa amostra, ela deva ser representativa e proporcional (GOODE; HATT, 1979). Essas exigências se fundamentam na necessidade de manter na amostra as mesmas características encontradas na população. A adoção a técnica adequada permitirá selecionar amostras adequadas para os propósitos de investigação (RICHARDSON, 1999). Todas as 175 empresas foram contactadas, das quais 23 aceitaram participar da pesquisa e se prontificaram a dar as informações necessárias.

Para a coleta dos dados referentes a esta pesquisa, foi utilizada a técnica da entrevista estruturada. Esta técnica consiste em um tipo de comunicação entre um pesquisador que pretende coletar informações acerca de determinado fenômeno e indivíduos que possuem conhecimento sobre tais informações e são capazes de fornecê-las (CHIZZOTTI, 1991). O objetivo da

utilização de uma entrevista estruturada consiste em obter respostas padronizadas de modo que seja possível efetuar comparações entre elas (MARCONI; LAKATOS, 1999). Para sua operacionalização, a técnica da entrevista estrutura se desenvolve a partir de uma relação fixa de perguntas pré-estabelecidas que devam ser seguido da mesma forma para todos os entrevistados (CHIZZOTTI, 1991; ANDRADE, 1999; GIL, 2002) que sejam capazes de traduzir em traduzir os objetivos específicos da pesquisa em questões bem redigidas (GIL, 2002).

Para a análise dos resultados, foram consideradas duas técnicas estatísticas distintas. A primeira técnica estatística utilizada foi a estatística descritiva, considerando distribuições absolutas e relativas de frequência tanto para a construção de gráficos e elaboração de tabelas, quanto para o cálculo de medidas de tendência central. Esta técnica possibilita a organização, sumarização e descrição de um conjunto de dados coletados modo que as características investigadas possam ser percebidas (LEVIN, 1987; MARTINS, 2006). A abordagem descritiva dos dados é considerada como o passo inicial mais recomendável para a compreensão dos dados (BISQUERRA; SARRIERA; MARTINEZ, 2004).

A segunda técnica estatística a ser utilizada se referiu à análise da significância estatística de correlações entre variáveis. Dada a natureza das variáveis ordinais utilizadas nesta pesquisa, será utilizado o coeficiente r de *Spearman*. Esta técnica não-paramétrica é utilizada para avaliar o grau de relacionamento entre variáveis não representadas de maneira contínua (STEVENSON, 1986). Este teste também é conhecido como teste de correlação ordinal de *Spearman*, uma vez que ele requer que as variáveis consideradas sejam expressas pelo menos em escala ordinal (BISQUERRA; SARRIERA; MARTINEZ, 2004).

4. Apresentação e Análise dos Resultados

A primeira etapa da análise consistiu na organização descritiva dos dados coletados junto às empresas de Tecnologia de Informação e Comunicação que participaram da pesquisa e integraram a amostra investigada. Inicialmente, foram analisados os resultados relativos ao perfil

das empresas. O primeiro aspecto considerado foi o tamanho das empresas. O resultado referente ao tamanho das empresas considerando o faturamento está apresentado na tabela 1.

Tabela 1: Distribuição de frequência referente ao tamanho das empresas (faturamento)

Tamanho	Frequência	(%)
Até \$360.000,00	6	26,09
Entre \$360.000,00 e \$3.600.000,00	9	39,13
Entre \$3.600.000,00 e \$16.000.000,00	5	21,74
Acima de \$16.000.000,00	3	13,04

Pode-se observar uma distribuição relativamente balanceada das empresas analisadas considerando seus respectivos tamanhos, sem a identificação de um determinado tamanho prevalente entre elas. O segundo aspecto foi o tamanho das empresas considerando o número de funcionários. Os resultados estão dispostos na tabela 2.

Tabela 2: Estatística descritiva referente ao tamanho das empresas (número de funcionários)

Tamanho	Frequência	(%)
Até 19	12	52,18
Entre 19 e 99	6	26,08
Entre 99 e 499	1	4,35
Acima de 499	4	17,39

Os resultados indicam a prevalência de empresas com até 19 empregados, enquanto as demais faixas apresentam menores frequências. A partir da comparação entre os resultados obtidos nas tabelas 1 e 2, pode-se perceber que o tamanho das empresas que atuam no setor O primeiro aspecto considerado foi o tamanho das empresas.

Outro aspecto analisado foi o número de níveis hierárquicos existentes na estrutura organizacional das empresas pesquisadas. Os resultados referentes a esta variável estão apresentados na tabela 3.

Tabela 3: Distribuição de frequência referente ao número de níveis hierárquicos das empresas

Número de níveis	Frequência	(%)
Dois	10	43,48
Três	9	39,13
Quatro ou mais	4	17,39

Os resultados obtidos sugerem que as empresas que atuam neste setor são predominantemente horizontalizadas, possuindo poucos níveis hierárquicos. Esta característica identificada indica a agilidade e velocidade do fluxo de informações dentro dos processos administrativos, bem como a elevada integração dos profissionais que atuam nelas. Foram também analisadas as características dos processos gerenciais adotados pelas empresas investigadas. Os resultados estão dispostos na tabela 4.

Tabela 4: Distribuição de frequência referente ao grau de formalização de processos gerenciais das empresas

Grau de formalização	Frequência	(%)
Não são padronizados	3	13,04
São planejados, mas não padronizados	5	21,74
São padronizados e aprimorados	8	34,78
São padronizados e possuem metas	0	0
São padronizados e continuamente aprimorados	7	30,44

A partir dos resultados obtidos, pode-se verificar que os processos gerenciais adotados pelas empresas investigadas são predominantemente padronizados e aprimorados, sugerindo um elevado grau de formalização dos processos adotados.

Também foram analisados aspectos referentes aos procedimentos de mensuração de desempenho. O primeiro aspecto deste grupo foi o responsável pela seleção dos indicadores de desempenho. Os resultados estão dispostos na tabela 5.

Tabela 5: Estatística descritiva referente ao responsável pela seleção dos indicadores

Responsável	Frequência	(%)
Pela própria empresa	13	56,53
Pela empresa em conjunto com outra empresa	6	26,08
Por outra empresa	4	17,39

Os resultados indicam a prevalência da seleção de indicadores sendo realizada pela própria empresa, enquanto um reduzido número delas informou considerar outra empresa para a realização desta tarefa. Outro aspecto analisado foi o critério adotado no processo de seleção dos indicadores de desempenho. Os resultados obtidos referentes a esta variável estão apresentados na tabela 6.

Tabela 6: Distribuição de frequência referente ao critério adotado para a seleção dos indicadores

Número de níveis	Frequência	(%)
Frequência de uso por outras empresas	5	21,74
Indicação de especialistas	3	13,04
Relação com as metas estratégicas da empresa	15	65,22

Pode-se observar que quase dois terços das empresas investigadas informaram considerar a relação dos indicadores escolhidos com suas respectivas metas estratégicas. Este resultado indica uma percepção estratégica adequada no que se refere ao uso e finalidade dos indicadores de desempenho. Por outro lado, aproximadamente 20% das empresas analisadas informou escolher indicadores de desempenho a partir da frequência de uso no âmbito de outras empresas. Também foram analisados os procedimentos referentes à mensuração do desempenho adotados pelas empresas investigadas. Os resultados estão dispostos na tabela 7.

Tabela 7: Distribuição de frequência referente aos procedimentos referentes à mensuração de desempenho

Grau de formalização	Frequência	(%)
Não há padronização nem regularidade	1	4,34
Há padronização, mas não há regularidade	10	43,47

Há padronização e regularidade

12

52,19

A partir dos resultados obtidos, pode-se verificar que os procedimentos adotados são predominantemente padronizados, o que indica a adoção de práticas elaboradas especificamente para esta finalidade. Em seguida, foram analisados os resultados relativos ao pensamento dos gestores das empresas investigadas considerando as distintas escolas do pensamento. Os resultados obtidos estão dispostos na tabela 8.

Tabela 8: Distribuição de frequência referente ao alinhamento dos gestores com relação às escolas do pensamento estratégico

Escolas	Nada	Pouco	Algo	Muito	Tudo
Design	0	8,69	17,39	65,23	8,69
Planejamento	0	0	26,09	56,52	17,39
Posicionamento	0	8,69	39,13	39,13	13,05
Empreendedora	0	21,74	21,74	47,83	8,69
Cognitiva	8,69	26,08	34,79	17,39	13,05
Aprendizado	0	8,69	13,05	60,87	17,39
Poder	4,35	8,69	30,44	47,83	8,69
Cultural	0	13,05	34,78	43,48	8,69
Ambiental	0	13,05	21,73	60,87	4,35
Configuração	0	13,05	21,73	39,13	26,09

Pode-se observar que para três das escolas consideradas, as respostas obtidas pelos gestores indicam elevado alinhamento (design, planejamento e aprendizado), revelando que as escolas do pensamento estratégico que são mais tradicionais efetivamente ocupam posição de destaque dentro do pensamento estratégico corrente no âmbito das empresas investigadas. Logo abaixo, também merece destaque a escola ambiental. Por outro lado, a escola da configuração por sua vez se tratando da única escola integrativa. Isso pode significar que essa parcela de empresas mesmo que seus gestores não venham a conhecer a teoria buscam integrar ponderando diversos fatores associados à estratégia.

Na segunda fase da análise dos resultados, foram operacionalizadas as análises da significância estatística das relações entre os três distintos grupos de variáveis. Primeiramente, foram analisados os resultados relativos às relações entre as características das empresas e o pensamento estratégico dos gestores das empresas investigadas. Os resultados obtidos estão dispostos na tabela 9.

Tabela 9: Análise das relações entre as características das empresas e o alinhamento dos gestores com relação às escolas do pensamento estratégico

Escolas	Faturamento	Número de empregados	Níveis hierárquicos	Grau de formalização
Design	0,317398	0,322730	0,113603	0,519050
Planejamento	0,520515	0,481391	0,415612	0,314452
Posicionamento	0,413700	0,432736	0,340114	0,375471
Empreendedora	0,459653	0,371604	0,401508	0,320291
Cognitiva	0,480356	0,430738	0,541016	0,108537
Aprendizado	0,255129	0,246916	0,193391	0,081170
Poder	0,325660	0,271914	0,150793	0,400644
Cultural	0,512973	0,486115	0,385565	0,558574
Ambiental	0,623982	0,630987	0,506604	0,650366
Configuração	0,536585	0,458875	0,581168	0,485294

Através dos resultados obtidos, pode-se verificar que algumas das relações testadas se mostraram estatisticamente significativas. Merece destaque a escola ambiental, que se mostrou estatisticamente relacionada ao tamanho das empresas, tanto considerando o faturamento quanto considerando o número de empregados, bem como ao grau de formalização dos processos gerenciais. A escola da configuração se mostrou relacionada de maneira significativa com o tamanho das empresas em função do faturamento e com o número de níveis hierárquicos, enquanto a escola cognitiva se mostrou relacionada de maneira significativa ao número de níveis hierárquicos. Todas as relações identificadas possuem característica direta.

Finalmente, foram analisados os resultados relativos às relações entre os procedimentos de mensuração de desempenho e o pensamento estratégico dos gestores das empresas investigadas. Os resultados obtidos estão dispostos na tabela 10.

Tabela 10: Análise das relações entre as características das empresas e o alinhamento dos gestores com relação às escolas do pensamento estratégico

Escolas	Responsável	Critério utilizado	Procedimentos
Design	-0,490331	0,258669	-0,217172
Planejamento	-0,502477	0,473291	-0,004986
Posicionamento	-0,131711	0,405556	0,161966
Empreendedora	-0,005343	0,493324	0,341974
Cognitiva	-0,099461	0,461479	0,525029
Aprendizado	-0,012394	0,152389	0,134938
Poder	-0,287882	0,467501	0,140709
Cultural	-0,391053	0,459836	0,157578
Ambiental	-0,288467	0,639473	0,076137
Configuração	-0,579348	0,711338	0,413996

Os resultados obtidos demonstram a presença de um pequeno número de relações estatisticamente significativas, destacando a escola da configuração, que obteve resultados significativos tanto para o responsável pela seleção dos indicadores (relação inversa) quanto para o critério utilizado (relação direta). Outra escola que obteve resultado estatisticamente significativo foi a escola ambiental, que se mostrou relacionada com o critério de seleção de indicadores.

5. Conclusão

O objetivo deste artigo foi investigar as relações entre o pensamento estratégico e o processo de seleção de indicadores de desempenho entre empresas de Tecnologia da Informação

e Comunicação do Porto Digital em Recife. Para a operacionalização desta pesquisa foram aplicados questionários junto aos gestores de 23 empresas.

A partir dos resultados obtidos pode-se concluir que as características das empresas investigadas se mostraram articuladas com as perspectivas estratégicas preconizadas pelas escolas do pensamento estratégico que são mais difundidas e estudadas, particularmente as escolas do design e do planejamento, corroborando a percepção da literatura acerca da visão estratégica predominante no âmbito da gestão de empresas.

No que se refere aos os procedimentos de mensuração de desempenho, os resultados demonstraram evidências contrárias às expectativas predominantes na literatura, uma vez que nenhuma das escolas do pensamento estratégico que são consideradas como tradicionais se mostrou associada a eles. Por outro lado, as escolas do pensamento estratégico ambiental e de configuração, pouco difundidas, se mostraram relacionadas a estes procedimentos.

Neste sentido, os achados desta pesquisa indicam que o pensamento estratégico clássico esteja associado à estrutura das organizações, enquanto os aspectos inerentes à mensuração do desempenho estejam considerando aspectos emergentes relevantes para sua operacionalização.

Estudos mais amplos precisam ser realizados para trazer maiores esclarecimentos sobre as relações significativas identificadas, de modo que os procedimentos de mensuração de desempenho possam ser melhor compreendidos no contexto organizacional atual.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, M. M. *Introdução à metodologia do trabalho científico*. 4ed. São Paulo: Atlas; 1999.
- ANSOFF, H.I. *Estratégia empresarial*. São Paulo: McGraw-Hil, 1977.
- BEPPLER, M.K.; PEREIRA, M.F.; COSTA, A.M. Discussão conceitual sobre o processo de estratégia nas organizações: formulação e formação estratégica. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*. v. 10, n. 1, p. 128-146, 2011.
- BISQUERRA, R.; SARRIERA, J. C.; MARTINÉZ, F. *Introdução à estatística*. Porto Alegre: Artmed, 2004.

- CHANDLER, A.D. Jr. *Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprise*. Cambridge: MIT Press, 1990.
- CHIZZOTTI, A. *A Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais*. São Paulo: Cortez, 1991.
- CRESPO, A.A. *Estatística Fácil*. 9ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- DIEHL C.A.; CAPALONGA, G.; SOUZA, M.A.; ZANINI, F.A.M. As estratégias percebidas sob o enfoque teórico do posicionamento, da visão baseada em recursos, da missão e da tipologia. In: CONGRESSO USO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. *Anais...* São Paulo: CONGRESSO USO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2009.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 45d. São Paulo: Atlas; 1999.
- _____. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4ed. São Paulo: Atlas; 2002.
- GOODE, W.J.; HATT, P.K.K. *Métodos em Pesquisa Social*. 7ed. São Paulo. 1979.
- HALL, Richard H. *Organizações: Estruturas e Processos*. 3ed. São Paulo: Prentice-Hall. 1984.
- HARLAND, C. Supply chain operational performance roles. *Integrated Manufacturing Systems*, v. 8, n. 2, p.70-78, 1997.
- JOHANSON, U.; SKOOG, M.; BACKLUND, A.; ALMQVIST, R. Balancing dilemmas of the balanced scorecard. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 19, n. 6, p. 842- 857, 2006
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. The Balanced Scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, January-February, p. 71-79, 1992.
- _____. *A estratégia em ação: Balanced Scorecard*. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- _____. Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting horizons*, v. 15, n. 1, p. 87-104, 2001.
- _____. *Mapas estratégicos – balanced scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- KIYAN, F.M. Proposta para desenvolvimento de indicadores de desempenho como suporte estratégico. *Dissertação* (Mestrado em Engenharia de Produção). Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2001.
- LEVIN, J. *Estatística aplicada a ciências humanas*. 2ed. São Paulo: Harbra, 1987.

- LOHMAN, C.; FORTUIN, L.; WOUTERS, M. Designing a performance measurement system: a case study. *European Journal of Operational Research*, v. 156, n.2, p. 267-286, 2004.
- MACHADO-DA-SILVA, C. L.; VIZEU, F. Análise informacional de práticas estratégicas. *Revista de Administração de Empresas*, v.47, n.9, p.989-100, 2007.
- MARCONI, M. de A; LAKATOS, E. M. *Técnicas de pesquisa*. 4ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARTINS, G. de A. *Estatística geral e aplicada*. 3ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MELNYK, S. A.; STEWART, D.M.; SWINK, M. Metrics and performance measurement in operations management: dealing with the metrics maze. *Journal of Operations Management*, v. 22, p.209-217, 2004.
- MEYER JR., V.; PASCUSSI, L; MANGOLIN, L. Gestão estratégica: um exame de práticas em universidades privadas. *Revista de Administração Pública*, v.46, n,1, p.49-70, 2012.
- MILLS, M.B.J.; WILCOX, M.; NEELY, A.; PLATTS, K. Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, v. 20, n. 7, p. 754-771, 2001.
- MINTZBERG, H.; QUINN, B. J. *The Strategy Process* – Englewood Cliffs. New Jersey: Prentice, 1991.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. *Safari na Estratégia*. São Paulo: Atlas, 2000.
- NEELY, A. Performance Measurement System Design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*. v. 15, n.4, p. 80-116, 1995.
- Papadakis, V.M.; Lioukas, S.; Chambers, D. Strategic decision-making processes: the role of management and context. *Strategic Management Journal*, v. 19, n. 2, p. 115-147, 1998.
- PARANJAPE, B.; ROSSITER, M.; PANTANO, V. Insights from the balanced scorecard performance measurement systems: successes, failures and future – a review. *Measuring Business Excellence*, v. 10, n. 3, p. 4-14, 2006.
- PARK, J.H.; LEE, J.K. YOO, J.S. A framework for designing the balanced supply chain scorecard. *European Journal of Information Systems*, v. 14, p. 335-346, 2005.

- PRIETO, V.C.; PEREIRA, F.L.A.; CARVALHO, M.M. de; LAURINDO, F.J.B. Fatores críticos na implementação do Balanced Scorecard. *Gestão & Produção*, v. 13, n. 1, p. 81-92, 2006.
- RICHARDSON, R.J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas; 1989.
- SHUTIBBINYO, W. balanced scorecard practivces and determinants: as empirical study of listed companies in Thailand. *Global Conference on Business and Finance proccedings*, v. 7, n. 1, 2012.
- SODERBERG, M. J. The balanced scorecard: structure and use in canadian companies. *Tesis* (Master of Science in Accounting), University of Saskatchewan. Saskatoon, 2006.
- SOUZA, M.A.; SILVA, E.J.; PILZ, N. Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma multinacional brasileira. *Revista de Contabilidade e Organizações*. v.4, n. 9, p.145-167, 2010.
- STEVENSON, W. J. *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harbra, 1986.
- Teeratansirikool, L.; Siengthai, S.; Badir, Y.; Charoenngam, C. Competitive strategies and firm performance: the mediating role of performance measurement. *International Journal of Productivity and Performance Management*, v. 62, n. 2, p. 168-184, 2013.
- VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 4ed. São Paulo: Atlas; 2003.
- WEBER, M.; KLEIN, A.Z. Gestão estratégica em empresas de tecnologia da informação: um estudo de caso. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, v. 12, n. 3, p. 37-65, 2013.
- WOUTERS, M.; SPORTEL, M. The role of existing measures in developeing and implementing performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, v. 25, n. 11, 2005.

COD 45. A INFLUÊNCIA DO CANAL DE DENÚNCIA ANÔNIMA NA COMUNICAÇÃO DE PROBLEMAS DE *COMPLIANCE* NO BRASIL

Gilson Rodrigues Da Silva

Universidade Federal Rural de Pernambuco
gilson_rodriguessilva@hotmail.com

Hildegardo Pedro Araújo De Melo

Universidade Federal Rural de Pernambuco
hildegardo_melo@hotmail.com

Rossana Guerra De Sousa

Universidade Federal da Paraíba
rossanagsousa@yahoo.com.br

Resumo

Este estudo tem por objetivo analisar se a disponibilização de canal de denúncia anônima afeta a intenção dos profissionais em comunicar problemas de *compliance* no cenário brasileiro. A partir da hipótese de que a presença de um canal anônimo para a denúncia motivaria uma maior disposição à comunicação de transgressões, foi conduzido um experimento, com dois grupos, submetidos a um cenário onde um problema de *compliance* é relatado. O experimento tem como variável de tratamento a presença do canal de denúncia anônima no grupo experimental. A pesquisa foi conduzida com profissionais atuantes nas áreas pública e privada de forma a ampliar o poder explicativo do estudo e, possibilitar, de forma subsidiária, verificar uma possível influência do segmento de atuação na decisão de denunciar do profissional na presença de um canal anônimo. Os resultados não indicaram diferenças estatisticamente significativas na intenção de denúncia quando da presença do canal anônimo, nem entre os grupos de tratamento e de controle, mesmo quando segmentados por área de atuação (pública ou privada). Apesar de não confirmar a hipótese de pesquisa, os achados podem refletir a incipiente disseminação do instrumento da denúncia interna como ação de controle no país, o que não confere aos profissionais, em ambos os setores de atuação, a experiência ou conhecimento sobre as questões relacionadas a riscos e benefícios envolvidos na decisão de denúncia, tornando o fator anonimato, já disseminado internacionalmente como aparato de proteção, irrelevante em sua decisão.

Palavras chave: *Compliance*, Denúncia interna, Canal de denúncia anônima.

1 INTRODUÇÃO

Os escândalos fraudulentos em empresas na década de 2000, como Enron e World Com, são ícones de um cenário que conduziu as organizações, os reguladores e a literatura ao tema da ética e moralidade (Avakian & Roberts, 2012). Segundo *The Association of Certified Fraud Examiners* [ACFE] (2014), os prejuízos com atos fraudulentos, decorrentes de não conformidades regulatórias, roubos e outros, podem chegar a perdas em torno de US\$ 3,7 trilhões (anuais) em termos globais, representando cerca de 5% das receitas anuais das organizações, podendo atingir o montante corresponde entre 3% e 5% do PIB de um país.

Leis como a Sarbanes Oxley [SOX] (2002) aliadas a crescente preocupação das empresas com as consequências indesejáveis decorrentes de atos fraudulentos ou de não cumprimento de regulamentações, resultou na busca pelo aprimoramento de instrumentos gerenciais e de controle que contribuam para a redução deste risco e dos consequentes prejuízos que podem ser causados por condutas indevidas não desejáveis (Hooks *et al.*, 1994).

A necessidade da adoção e aprimoramento destes mecanismos de controle, que auxiliem a gestão organizacional na mitigação do risco relacionado a comportamentos indesejados, tem sido destacada, segundo Sundstrom (2012), principalmente em relação às questões regulatórias. O não cumprimento ou observância ao que determina uma norma regulatória, interna ou externa, ou ainda de determinado dever, é denominado de forma genérica como problema de *compliance*.

Segundo pesquisa da Deloitte (2015), entre 2013 e 2015, houve um aumento de 100% no número de empresas que afirmam possuir um programa de *compliance*. A Lei Anticorrupção, que responsabiliza a empresa por atos de corrupção praticados por funcionários e fornecedores com pesadas punições, também fornece incentivos, com redução de multas, para a institucionalização e eficácia dos mecanismos de integridade como treinamentos, investigações internas e canais de denúncia. O *compliance* é assumido como “estratégia” disponível para mitigar os riscos e prevenir a corrupção e fraude nas organizações (Costa, 2012), no entanto, ainda segundo a pesquisa, são exigidos grandes investimentos, em média superiores a R\$ 1 milhão para a institucionalização de controles e prevenção de fraudes com programas de incentivo a denúncias e cumprimento às normas.

Estudos realizados por Damania, Fredriksson e Mani (2004) e Sundstrom (2012) revelam a relação entre fatores de atos e práticas de ilegalidade, como a corrupção e fraude, influenciam a ocorrência de problemas de *compliance* nas organizações. Eles identificaram nas pesquisas que os respondentes tinham propensão, em maior escala corruptível, diante de casos em que se verificava a falta conformidade de regulamentos.

Segundo Kaplan *et al.* (2009), um dos mecanismos de destaque para a gestão de fraudes e problemas de *compliance*, tem sido a disponibilidade de um canal de comunicação anônimo. Este instrumento tem sido incluindo em exigência de legislações (Ferreira & Morosini, 2013), com destaque para a SOX (2002) e em recomendações de organismos multinacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2008), por assegurar aos profissionais um acesso para comunicar atos questionáveis, como baixo custo pessoal e maior proteção contra retaliações. Também é destacado pelo mercado (Oscar & Pereira, 2016), como uma das principais medidas a serem adotadas na busca pela *compliance*.

O canal de denúncia se apresenta como uma das ferramentas eficazes na recepção das comunicações de atos indevidos tanto no setor público como em corporações privadas. Burket (2000) destaca a sua eficácia em qualquer tipo de estrutura, entidades e organismos, para isso, no entanto, um sistema de recepção e proteção ao denunciante deve ser institucionalizado.

No Brasil a regulamentação relacionada a canais de denúncia, quanto aos diversos aspectos, institucionais e de proteção, ainda é incipiente. Registra-se o incentivo a sua institucionalização no âmbito do mercado mobiliário pela Instrução CVM 509 (CVM, 2011), como parte dos deveres do Comitê Estatutário de Auditoria. Quanto a proteção ao denunciante, encontra-se positivada na Lei de Acesso à Informação nº 12.527/11 (BRASIL, 2011), a introdução da proteção do servidor denunciante em seu artigo 126-A, que altera o Estatuto dos Servidores Públicos Civis da União (Lei nº 8.112/90), sendo restrita a este grupo funcional.

Neste contexto de frágil regulação quanto a seu uso e proteções, ocorre uma disseminação de instrumentos de monitoramento de controles internos nas organizações públicas e privadas do País, como os programas de *compliance*, tendo o canal de denúncia como um artefato importante de gestão dos riscos associados à questão (FEBRABAN, 2004).

A partir da hipótese que a decisão dos profissionais em comunicar atos irregulares, dentre eles problemas de *compliance*, é afetada pelos canais de comunicação disponíveis (Near & Miceli, 1996), e que um canal anônimo, a despeito de outros não anônimos, motivaria uma intenção maior de denúncia pela visão do denunciante de proteção contra possíveis retaliações (Kaplan & Schultz, 2007), este estudo tem como objetivo analisar se a disponibilização de canal de denúncia anônima afeta a intenção dos profissionais em geral em comunicar problemas de *compliance*.

O estudo foi conduzido através de experimento com dois grupos e busca responder a seguinte questão: como a existência de um canal anônimo de denuncia afeta a intenção de comunicação dos profissionais quando da ocorrência de problemas de *compliance*?

Busca-se de forma experimental, e envolvendo dois grupos formados de profissionais da área pública e privada, identificar se a intenção de denúncia dos problemas de *compliance* é maior no grupo para o qual o canal anônimo é disponibilizado, sendo esta a variável de tratamento. A pesquisa contribui para ampliar o debate sobre o tema do controle, da *compliance*, bem como o referencial conceitual e empírico na área contábil quanto à identificação de fatores motivadores a comunicação, pelos profissionais, de atos irregulares ou não conformes nas organizações e ainda metodologicamente com a utilização de processos experimentais de pesquisa.

Esse estudo apresenta além desta introdução, uma revisão da literatura sobre *compliance* e canais de denúncia, na seção 2. Na sequência são apresentados os procedimentos metodológicos envolvidos na aplicação o experimento, na seção 3, e os resultados são apresentados e discutidos na seção 4. A seção 5 apresenta as considerações finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Compliance*

A expressão *compliance* é derivada do verbo em inglês *To Comply*, que significa cumprir, executar, satisfazer ou realizar o que lhe foi imposto. Independente de seu sentido literal, tem

assumido no ambiente organizacional uma variada gama de conceitos, passando por uma ato administrativo, uma estratégia ou ainda uma função organizacional.

Coimbra e Manzi (2010) associam *compliance* a um ato de cumprir, de estar em conformidade com regulamentos que são impostos às atividades da instituição, buscando reduzir o risco atrelado à reputação e ao legal. *Compliance*, segundo Costa (2012) pode indicar uma estratégia disponível na organização para mitigar os riscos e prevenir a corrupção e fraude nas organizações e ainda para refletir a ideia de comprometimento organizacional.

Para a FEBRABAN (2004), *compliance* é compreendido como uma função organizacional e teve sua origem com a criação do Banco Central Americano, em 1913, com o objetivo de dar maior segurança e estabilidade ao sistema financeiro. O *compliance* se liga ao investimento que é feito em pessoas, processos e conscientização, tendo a necessidade de ser e estar em “*compliance*”. Neste sentido, para tornar-se *compliance* é preciso agir em conformidade com os processos recomendados, sentindo o quanto é fundamental a ética e a idoneidade nas atitudes. Na verdade, é uma obrigação individual a ser compreendida por cada colaborador.

Ainda que associado ao segmento bancário, de onde originaram-se as primeiras preocupações com o tema, as questões relacionadas com o *compliance* estão, hoje, disseminada entre todos os setores organizacionais. Segundo Santos *et al* (2012), esta cada vez mais disseminada a busca pela aderência entre a ética individual e coletiva em compatibilidade com as regras organizacionais.

Um evento considerado marco inaugural para o avanço de discussões sobre a necessidade de se está em conformidade às regras organizacionais e externas aconteceu após a quebra da Bolsa de Valores de Nova Iorque, em 1929, entretanto, foram os escândalos financeiros ocorridos a partir do da década de 90, a exemplo da falência do Banco Barings devido à fragilidade do sistema de controle interno, que medidas mais eficazes passaram a ser exigidas para conter o número de casos de fraudes e corrupção nas organizações financeiras.

O *compliance* está relacionado à ética e o comprometimento organizacional. Abrange os aspectos comportamentais ligados aos valores de cada indivíduo e da organização. Por esse

motivo, as organizações esperam das pessoas condutas em conformidade com as regras instituídas, sem ferir os interesses e valores sociais.

É neste contexto que se encontram mais difundidos os estudos sobre *compliance*. No Brasil, tratativas sobre a necessidade de *compliance* surgem na medida em que as organizações procuram adequar-se às boas práticas de governança corporativa. O setor financeiro é fortemente regulamentado neste sentido, seguido por segmentos como telecomunicações e indústrias farmacêuticas. Recentemente, os fornecedores do setor público foram instados a buscar um maior alinhamento as questões relacionadas a conformidade em decorrência da Lei nº 12.846 (BRASIL, 2013), denominada Lei Anticorrupção, em que incentiva as companhias a melhorarem seus instrumentos de *compliance*. A discussão sobre *compliance* no Brasil também vem sendo ampliada pela exigência de investidores buscam minimizar perdas ou redução de ganhos de seus investimentos em decorrência de problemas de *compliance*, quer decorrentes de sanções ou de danos a imagem ou reputação das organizações.

Em sua pesquisa sobre a importância do *compliance* para a mitigação dos riscos e prevenção das fraudes, Santos (2011) pondera que prevenção e combate à corrupção em qualquer organização se estruturam em torno das ações de *compliance* que expressam o quanto o indivíduo e organização estão em conformidade às condutas e valores pautados por valores morais, nas relações de trabalho.

Os riscos de *compliance* também denominados de riscos legais e regulatórios ou de reputação, constituem-se em uma especificidade dos riscos operacionais. O risco operacional não é um tema pacífico na literatura acadêmica e de negócios, no entanto evidências apontam (Duarte Jr., 1996; Jorion, 1997; King, 2001; Marshall, 2002) que uma adequada gestão destes riscos poderia ter evitado muitas das perdas financeiras observadas no cenário mundial. Conforme Gomes *et al* (2012), destacam em suas pesquisas, é de grande importância a adoção de programas de *compliance* nas organizações para a mitigação dos riscos gerados,

A reputação de uma organização pode ser tão valiosa que seus padrões do comportamento devem estender-se além do mero cumprimento de normas. Portanto, as práticas de conformidade

de uma organização poderão afetar, positiva ou negativamente, a sua reputação na comunidade e no mercado (COSO, 2013).

2.2 Canal de Denúncia

Para Zhang, Chiu e Wei (2009), existem dois tipos de denúncia: interna e externa, quando o delito é relatado para um canal dentro da organização, a denúncia é interna, mas se o delito é relatado para um canal fora da organização, a denúncia é considerada como externa. A denúncia interna pode causar menos impacto à organização em relação à denúncia externa, uma vez que, a divulgação de informações no meio externo pode ser prejudicial à estratégia da entidade (Park & Blenkinsopp, 2009).

Para Williams (1999) um canal de denúncia ou *hotline* pode ser entendido como um mecanismo ou serviço de recebimento de denúncias, tendo como principal função, segundo Burkert (2000) conectar diferentes atores dentro de modelo regulatório.

Para Near e Miceli (2008), um canal de denúncia consiste no meio de recepção da comunicação de ato irregular, que é a divulgação pelos membros da organização (antigos ou atuais) de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas, que funciona sob o controle de seus empregadores, a pessoas ou organizações que pode ser capaz de ação de efeito sobre o objeto denunciado.

Vinten, (1992) acredita que a denúncia pode ser aproveitada para o bem das organizações e sua promoção gera melhorias operacionais tanto em eficácia quanto em eficiência. Segundo, Kaplan e Schultz (2007) as entidades que possuem na estrutura organizacional um canal de denúncia tem diversos benefícios, principalmente, na prevenção e detecção de desvios de conduta que geram fraudes corporativas e problemas de *compliance*. Near e Miceli (2008) corroboram dizendo que na ausência de um canal de comunicação, os funcionários que identificam algum ato de ilegalidade não divulgam, colocando em risco a própria organização.

Diversas podem ser as contribuições do canal de denúncia para as organizações: a) Tornar a empresa mais protegida contra os eventos de fraudes e comportamentos antiéticos; b) Fornecer transparência aos processos de negócio e às relações entre os diversos agentes da governança; c)

Inibir desvios de conduta e melhorar o ambiente de trabalho; d) Suportar a atuação da Auditoria Interna com informações relevantes, atualizadas tempestivamente.

O canal de denúncia tem como uma de suas funções integrar os programas de *compliance*, sendo instrumento utilizado para se criar um ambiente que propicie a conduta ética na corporação (ICTS, 2014). Segundo a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2014) o canal de denúncias é ferramenta essencial na detecção de fraudes e problemas de *compliance*.

No entanto, a mera existência de uma ferramenta para receber a denúncia não assegura a sua eficácia como instrumento de prevenção dos riscos de *compliance* ou de detecção de sua materialização. Fatores como as características da própria organização (Custis & Taylor, 2009), a relutância e o medo da retaliação, podem motivar as pessoas a buscarem por anonimato a fim de garantir certa proteção. Este busca pelo anonimato leva a outras questões podem limitar a eficácia de um canal de denúncia como as dificuldades em investigar fatos denunciados, pela exclusão de detalhes para de preservar o anonimato do denunciante.

Para Kaplan *et al* (2009) os canais de denúncias possuem características diferenciadas no tocante à sua estrutura, objetivos da instituição e nível de articulação em consonância com a legislação do país.

Observa-se uma diversidade de níveis de exigência legal e proteção aos denunciantes, como os níveis de exigências no mercado mobiliário. Nos Estados Unidos, a Lei Sarbanes Oxley (SOX, 2002) tem seção específica (301) quanto a exigência de definição de métodos de comunicação confidencial e anônima para denúncias direcionadas sobre assuntos a contabilidade e auditoria e para prover nas organizações instrumentos que possam contribuir com denúncias internas de funcionários, como a seção 404 que define as responsabilidades do o Diretor Geral e o Diretor Financeiro da organização pela implantação e monitoramento do sistema de controle interno.

No Brasil o canal de denúncia tem recebido incentivos para sua disseminação a partir dos regulamentos estabelecidos CVM. A resolução CVM 509 (CVM, 2011) estabelece como dever do Comitê Estatutário de Auditoria possuir meios para receber denúncias, inclusive sigilosas,

para as companhias listadas Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), não fazendo quaisquer exigências de formato ou definindo responsabilidades.

As exigências regulatórias para as organizações implementarem instrumentos que contribuam com a denúncia interna, como canais de comunicação de fraudes contábeis, compreende uma forma responsável de minimizar os erros intencionais, que podem causar impacto econômico e social, sendo fator primordial a confiabilidade dos denunciantes.

Deste modo, o processo de denúncia interna parte do pressuposto que diversos fatores relacionados com o perfil do delator e da organização (Elias, 2008) influenciam na questão da decisão de delatar. Menk (2011) corrobora afirmando que os funcionários por vezes relutam em realizar denúncias, mesmo de menor magnitude, por temer possíveis retaliações.

Outros fatores, como o tipo de negócio, também podem exercer influência na decisão do empregado em relatar possíveis casos de comportamentos indevidos, mesmo com proteção legal, pois a entidade estabelece mecanismos de desencorajamento e desestímulo (Menk, 2011). Entretanto, segundo a Deloitte (2015) a implantação de um canal de denúncia munido de anonimato dos denunciantes e disseminado na estrutura organizacional da entidade, pode trazer benefícios não só para a organização, mas também a funcionários, clientes e fornecedores.

Para que a organização consiga obter os benefícios de possuir na sua estrutura um canal de denúncia alguns cuidados na sua composição devem ser observados como garantir a denúncia sem retaliação e sem identificação para que funcionários e outros interessados possam efetuar denúncias ou até mesmo solucionar dúvidas sobre dilemas éticos.

Cabe destacar que existem diversas formas possíveis de comunicação de atos impróprios, conforme ACFE (2014). Além das formas tradicionais telefone e canais de ouvidoria, podem adotar as formas de *call center (HotLine)*, com horário determinado, sendo que para os demais horários por meio de gravação; um *hot site* com a disponibilização de um *link* na internet e ou *site* da empresa; *e-mail* de forma acessível e direcionamento automático para os receptores das denúncias; e caixa-postal com endereço específico para o recolhimento das correspondências com periodicidade definida.

3 METODOLOGIA

Para atingir ao objetivo proposto por este estudo é necessário verificar uma possível relação de causa-efeito entre a intenção dos profissionais em denunciar problemas de *compliance* e a presença de canais de denúncia anônima. Brown, Lewis, Moberly e Vanderkerckhove (2014), indicam que o experimento se constitui, para este tipo de estudo, no padrão ouro para a pesquisa, sendo o controle da aleatoriedade o principal limitador a validade interna do método.

Kaplan e Schultz (2007), entretanto, indicam que mesmo com limitações inerentes ao método o experimento possibilita um nível de controle alto e consegue prover bases consistentes para a avaliação da relação buscada entre intenção de denúncia de problemas de *compliance* e a presença do canal de denúncia anônima. Afirmam os autores que a abordagem experimental é apropriada para tal situação em exame. Para Cooper e Shindler (2003), ao simular uma situação real, o experimento aumenta as possibilidades de controle e ajusta os fatores experimentais.

3.1 Método

O experimento conduzido neste estudo tem como variável independente (X) o canal de denúncia anônimo, e a variável dependente (Y) a intenção de denunciar problemas de *compliance*.

Foram utilizados dois grupos de pesquisa: um experimental e um de controle. Os grupos foram apresentados a um cenário onde é relatado um problema de *compliance*. A variável de tratamento, presença de um canal de denúncia anônima, foi incluída no grupo experimental no momento do questionamento sobre a intenção e denúncia, não tendo tal fato mencionado ao grupo de controle. A variável dependente foi coletada a partir de escala Likert de 6 pontos e as diferenças de grupos verificadas através de testes não paramétricos.

Adicionalmente a intenção de denúncia foram coletadas as seguintes variáveis demográficas: sexo, formação, idade, tempo de serviço e área de atuação, para analisar, de forma subsidiária alguma interferência destas associadas a intenção de denunciar problemas de *compliance*. Essas variáveis foram tratadas com o intuito de identificar variações não desejáveis na variável dependente (Hair Jr *et al.*, 1998).

Para construção do cenário foi adotado como parâmetro de adaptação o cenário da pesquisa desenvolvida por Sundstrom (2012). Em seu experimento, o autor realizou a pesquisa com o objetivo de identificar a relação entre a corrupção e o nível de *compliance*. Os instrumentos de coleta foram distribuídos entre os participantes de modo a garantir uma distribuição aleatória do grupo de controle e do grupo de experimento. A intenção de denúncia respondente diante do problema de *compliance* foi identificada pela resposta a questão final apresentada após o detalhamento do cenário.

Na construção do cenário com a variável de tratamento foi adotado a caracterização de um canal de denúncia interno operado por um setor específico da organização ou empresa terceirizada em que ambos estão subordinados diretamente à administração superior, sendo garantido o anonimato e o sigilo das denúncias, bem como a proteção do denunciante contra retaliação, conforme recomenda a ACFE (2005) e o *Compliance Global* (2007) como melhores práticas de implantação de canal de denúncia.

A amostra da pesquisa correspondeu à aplicação de 86 questionários, sendo 41 do grupo de controle e 45 do grupo experimental. Trata-se de uma amostra não probabilística por conveniência, constituída por profissionais especializados das áreas governamentais e privado com conhecimentos/atuação em controle.

3.1.1 Cenário

Um único cenário relatando um problema de *compliance* foi disponibilizado aos dois grupos. A variável de tratamento, presença do canal de denúncia anônima, encontra-se no grupo experimental, denominado de G2, sendo apresentada no momento de solicitar a intenção de denúncia do respondente.

O cenário desenvolvido insere o respondente na atividade de uma empresa, e o coloca como responsável pelo setor de compras da organização, sendo destacado o comportamento esperado pela entidade, no sentido da cultura ética nas relações internas e externas de trabalho.

O cenário relata a exposição do respondente a um problema de desvio de conformidade com normas internas da organização por um dos empregados a ele subordinados. Detalha que

após descobrir tal desvio de conformidade o respondente é questionado sobre a intenção de denunciar o caso a administração superior da organização. Neste momento, no cenário do grupo experimental é inserida a informação quanto à existência na organização de um canal de denúncia anônima e é apresentada questão solicitando que indique a intenção de denúncia a um canal anônimo. No caso do grupo de controle tal informação sobre o canal de denúncia inexistente.

3.1.2 Medição da Variável Dependente - Intenção de Denunciar Problemas de Compliance

A coleta da variável dependente foi realizada ao final do cenário apresentado ao respondente com a seguinte questão: Diante do cenário relatado você denunciaria o caso?

Para mensurar a intenção de denunciar a ocorrência dos problemas de *compliance*, foi adotada escala *Likert* com 6 pontos, com a seguinte gradação: 1 – Não comunicaria com certeza; 2 – Improvável que comunicasse; 3 – Pouco provável que comunicasse; 4 – Provável que comunicasse; 5 – Muito Provável que comunicasse; 6 – Comunicaria com Certeza. Para capturar eventos adversos, foi inserido uma coluna numerada de 7, que indica a visão do respondente sobre sua não responsabilização quanto ao fato.

A opção pelo uso desta escala psicossométrica é decorrente da necessidade de uma melhor identificação da qualidade de percepção pelos pesquisadores da resposta, concomitante com o número que atribui o grau de decisão (Grewal, Monroe & Krishnan, 1998). Ross e Morrison (2001) sugerem que devem ser usadas escalas para que se possam combinar as pontuações dos itens em uma média ou somatório, contribuindo com a aplicação dos testes estatísticos.

3.2 Coleta e Tratamento de Dados

A coleta de dados foi realizada a partir da apresentação do cenário aos respondentes, sendo previamente apresentado o Termo de Consentimento Livre-esclarecido e questões demográficas. Os questionários foram enviados via *web* para os e-mails dos respondentes, a partir da rede de relacionamento dos pesquisadores.

Um pré-teste do instrumento de coleta foi aplicado com 4 respondentes das áreas privada e pública para avaliar a compreensibilidade e confiabilidade do questionário, tendo sido ajustados todos os pontos apontados como problemáticos pelos juízes antes da disponibilização final do

instrumento aos respondentes. Os participantes do pré-teste não participaram como respondentes da pesquisa. No tratamento dos dados foi utilizada a estatística descritiva para apresentar o perfil dos grupos respondentes e identificar aspectos gerais quanto à variação na intenção de denúncia entre os dois grupos experimentais. Para analisar a significância estatística das diferenças da intenção de denúncia entre os grupos de controle e experimental foi utilizado o teste não paramétrico de Mann-Whitney.

Este teste também foi aplicado em caráter suplementar para verificar a existência de diferenças significativas entre o comportamento dos profissionais pesquisados das áreas governamental e privada frente a problemas internos de *compliance* testados nos grupos de controle e experimental.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentadas a análise e descrição dos dados coletados no experimento, na seguinte sequência: A) análise da relação entre intenção de denúncia e presença do canal anônimo; e B) análise suplementares em relação a fatores demográficos e de atuação.

4.1 Relação entre a Intenção de Denúncia e a Presença de Canal Anônimo

A Tabela 1 apresenta as médias da intenção de denúncia dos grupos de controle e experimental, sendo a do grupo experimental (5,33) maior que a do grupo de controle (5,20). Ambos os resultados indicam que em média, os respondentes sinalizam que seria provável que a denúncia do problema de *compliance* fosse realizada.

Os dados do experimento, entretanto, tratados através do teste não paramétrico de Mann-Whitney ($w = -1,567$; $p = 0,117$), não apontam a existência de diferença significativa entre os grupos de tratamento e o grupo de controle, conforme Tabela 2, não sendo possível inferir que a existência do canal de denúncia anônima na organização seja fator influenciador na decisão de delatar problemas de *compliance* dos profissionais.

A magnitude do efeito experimental foi mensurada utilizando-se o tipo d de Cohen (1988) equivalente às diferenças padronizadas e, seguindo-se a mesma escala de classificação (COHEN, 1988), com $d = -1$ indica que o tratamento explica em torno de 55,4% da variância observada.

Tabela 1 –Intenção de Denunciar – Grupo Experimental versus Controle.

Intenção de Denúncia	Média	Desvio Padrão	Mann-Whitney U
Grupo de Controle (G1)	5,20	1,077	NS
Grupo Experimental (G2)	5,33	1,044	

Fonte: Elaboração própria a partir da coleta de dados.

Nota: NS – Não há significância.

Este resultado não está em linha com os achados dos estudos de Kaplan e Schults (2007); Ayres e Kaplan (2005); Hunton e Rose (2011) e Johansson e Carrey (2015), que apontam uma possibilidade maior de denúncia interna quando da presença de canais anônimos, especialmente por encorajar o empregado a comunicar sem medo de punições e/ou represálias por parte de gestores ou de colegas de trabalho.

Este achado, entretanto, talvez possa ser explicado pela incipiência do cenário brasileiro no que se refere a questões de *compliance*, denúncia interna e entendimento pelos profissionais das organizações quanto aos riscos envolvidos neste processo e a recente discussão e regulamentação sobre as estas questões no ambiente público e privado.

Como apurado na pesquisa Deloitte (2015), a institucionalização de programas de *compliance* no Brasil, com conseqüente implementação de canais e incentivos a denúncia interna, ganha força a partir de 2014, após a edição da Lei Anticorrupção. Este estágio inicial de incorporação deste artefato de controle ao cenário organizacional no Brasil também não propicia históricos de experiências negativas dos profissionais, públicos e privados, com a realização de denúncias a canais não anônimos, o que poderia maximizar a intenção de denúncia a canais anônimos mais protegidos.

Questões culturais, como a crença na não solução do problema denunciado, devido ao cenário prevalente de impunidade observado no Brasil, também podem explicar a não variação das intenções de denúncia com ou sem a presença de um canal mais protegido. O resultado do experimento pode indicar que, se prevalente esta situação no cenário nacional, os esforços e

custos organizacionais envolvidos na institucionalização e manutenção de canais internos de denúncia anônima possam não proporcionar, ao menos inicialmente, benefícios compatíveis com estes custos, não motivando uma maior intenção de denúncia do empregado. Os achados podem ainda orientar reguladores e operadores de *compliance* quando a necessidade de avaliar a obrigatoriedade ou institucionalização da adoção de canais anônimos para denúncia sem uma adequada disseminação da ferramenta de comunicação, seus benefícios e riscos aos atores organizacionais no cenário local.

4.2 Análise Suplementar – Área de Atuação e Intenção de Denúncia

De forma suplementar, os grupos de controle e experimental foram segmentados pela área de atuação dos respondentes para verificar se o setor de atuação do respondente poderia ser fator influenciador da decisão de comunicar problemas de *compliance* na presença do canal de denúncia anônima.

Da análise dos resultados das médias da intenção de comunicar problemas de *compliance* entre os profissionais da área governamental e empresarial mostra que na decisão geral de comunicar é maior dentre os profissionais do segmento público, quando da presença de um canal de denúncia anônima (5,25), como demonstrado na Tabela 3, não diferindo, em linhas gerais de provável denúncia, sinalizadas na análise geral.

Tabela 3 – Análise da Intenção de Denúncia dos Grupos Governamental versus Empresarial.

	Segmento	Média	Desvio Padrão	Mann-Whitney U
Grupo de Controle	Governamental	5,19	0,981	NS
	Empresarial	5,23	1,142	
Grupo Experimental	Governamental	5,25	1,076	NS
	Empresarial	5,18	1,551	

Fonte: Elaboração própria a partir da coleta de dados.

Nota: NS – Não há significância.

Segundo Menk (2011), o tipo de negócio pode influenciar na decisão de relatar o ato ilegal, devido, especialmente, aos mecanismos de estímulo ou desencorajamento de cada segmento de atividade. Este argumento não é validado neste estudo, quando se observa, que no grupo de controle, sem um canal anônimo informado, os respondentes do setor privado, onde, em tese, o

grau de risco da denúncia é maior, apresentam-se mais propensos a denunciar que no segmento público que detém maior proteção contra sanções ou demissões como retaliação.

Os dados tratados através do teste não paramétrico de Mann-Whitney ($w = -0,128$; $p = 0,898$, no G1 e $w = -0,526$; $p = 0,599$ no G2), constante da Tabela 3 demonstram, entretanto, a não significância estatística na comparação de média por segmento de atuação, tanto no grupo de controle como no grupo experimental, ou seja, com ou sem a presença de canal de denúncia anônima, similar ao achado verificado quando a aplicação ampla do experimento.

Este resultado pode ser decorrente da redução da quantidade de respondentes por grupos quando da segmentação por setor de atividade ou ainda indicar que a presença de canal de denúncia anônima, é, nos segmentos, indiferente na intenção de delatar o problema de *compliance*.

Cabe destacar, no entanto, que conforme Brewer e Selden (1998) demonstraram em seu estudo, as intenções de denúncias no serviço público tendem a ser feita de forma intuitiva inferindo que nem todos os comportamentos de denúncia neste segmento são éticos. Este fato pode contribuir com a inexistência de diferenças significativas entre as áreas pesquisadas por existirem características individuais que não podem ser controladas na intenção de denunciar.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve o objetivo de analisar como a disponibilização de canal de denúncia anônima afeta a intenção dos profissionais em geral em comunicar problemas de *compliance*.

Um experimento foi conduzido para testar a hipótese que a decisão dos profissionais, públicos e privados, em comunicar atos irregulares, dentre eles problemas de *compliance*, é afetada pelos canais disponíveis (Near & Miceli, 1996), e que um canal anônimo, a despeito de outros não anônimos, motivaria uma intenção maior de denúncia pela visão do denunciante de proteção contra possíveis retaliações (Kaplan & Schultz, 2007).

Não foram observadas diferenças estatisticamente significantes entre as médias das intenções de denúncia no grupo de controle e experimental e nem na análise suplementar realizada entre os grupos segmentados entre as áreas de atuação dos respondentes, indicando que

a presença do canal de denúncia não apresenta, no experimento, influencia na decisão de comunicar problemas de *compliance*.

Os resultados do experimento não confirmam a hipótese de pesquisa e, consequentemente, não estão em linha com os achados internacionais que indicam uma propensão ao aumento da intenção de denúncia quando da presença de um canal anônimo, como em Kaplan e Schults (2007); Ayres e Kaplan (2005); Hunton e Rose (2011) e Johansson e Carrey (2015). Também não apontam para uma propensão maior a denunciar na presença de canais anônimos de profissionais públicos ou privados.

Os achados, no entanto podem ser decorrentes do incipiente cenário local quando a implementação e divulgação dos programas de *compliance*, de seus impactos na vida organizacional e ainda da não experiência dos profissionais com a sistemática de denúncia interna, seus benefícios e consequências. Questões de caráter cultura, como a cultura da impunidade, também podem ser trazidas como possíveis explicações ao não alinhamento dos resultados com achados internacionais, onde a existência e divulgação de riscos e benefícios das denúncias internas já é consolidada.

As limitações próprias do método experimental e as ameaças a sua validade interna também devem ser consideradas na leitura e interpretação dos resultados, no entanto, os achados podem contribuir para a reflexão de reguladores e organizações quando a decisão de implementar ou regular a obrigatoriedade de canais internos de denúncia anônima na busca da eficácia dos programas de *compliance*.

Considerando o estágio inicial dos programas de *compliance* e da implementação de canais anônimos de denúncia como ferramental de apoio à mitigação dos riscos de conformidade, pesquisas futuras podem ser conduzidas no sentido de verificar se, no futuro, as intenções de denúncia são afetadas pela presença do canal, ou caso contrário, impelir esforços no sentido de entender com mais profundidade tal fenômeno no mercado Brasileiro.

REFERÊNCIAS

- ACFE. (2005). *Association Of Certified Fraud Examiners. Detecting & Detering Fraud Using Hotlines*, Continuing Education Course, Austin, Texas.
- ACFE. (2014). - *Association Of Certified Fraud Examiners. Report to the nations on occupation fraud and abuse*. Recuperado em 28 de novembro, 2015, de <http://www.acfe.com/rtnn.aspx>.
- Avakian, S. & Roberts, J. (2012). Whistleblowing in organisations: prophets at work? *Journal of Business Ethics*, v. 110, n. 1, p. 71-84.
- Ayers, S., & Kaplan, S. E. (2005). Wrongdoing by consultants: An examination of employees' reporting intentions. *Journal of Business Ethics*, 57(2), 121-137.
- BCBS. (2003). *Basel Committee On Banking Supervision. Consultative Document: The compliance function in banks*. October, 2003. Recuperado em 15 de julho de 2015, de <https://www.BCBS.org>.
- _____. (2005). *Compliance and the Compliance Function in Banks*. April. Recuperado em 15 de julho de 2015, de <http://www.BCBS.org>.
- BRASIL. *Lei 12.527, Lei de Acesso à Informação, de 18 de novembro de 2011*. (2011). Regula o acesso a informações. Brasília/DF. Recuperado em 11 de novembro, 2015, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm.
- _____. *Lei 12.846, Lei Anticorrupção, de 1º agosto de 2013*. (2013). Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília/DF. Recuperado em 02 ago. 2013, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm.
- Brewer, G. A. & S. C. Selden. (1998). Whistle blowers in the federal civil service: New evidence of the public service ethic. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 8(3): 413-439.
- Brown, A. J., Lewis, D., Moberly, R., & Vandekerckhove, W. (Eds.). (2014). *International handbook on whistleblowing research*. Edward Elgar Publishing.
- Burkert, H. (2000). The Issue of Hotlines. In: Machill, Marcel and Waltermann, Jens (eds) *Protecting Our Children on the Internet: towards a new culture of responsibility. Gütersloh: Bertelsmann Foundation Publishers*. p. 263-318.
- Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis For The Behavioral Sciences*. Hillsdale, NJ: Erlbaum.
- Coimbra, Marcelo De Aguiar, & Manzi, Vanessa Alessi. (2010). *Manual de compliance: preservando a boa governança e a integridade das organizações*. São Paulo: Atlas.
- Cooper, D., & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. 7 ed. Porto Alegre: Bookman.
- COSO. (2013). *Committee Of Sponsoring Organizations. Of The Treadway Commission. Internal Control – Integrated Framework*. Sumário Executivo. Recuperado em 24 de nov. 2015, de <http://www.coso.org>.
- Costa, S. C. (2012). O Compliance como um novo modelo de negócio nas sociedades empresárias. *Revista Científica da Faculdade Darcy Ribeiro*, n 3, jul/dez. 51-60.

- Curtis, M. B. & Taylor, E. Z. (2009). Whistleblowing in public accounting: influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 191-220.
- CVM. (2011). *Comissão De Valores Mobiliários*. Recuperado em 22 de setembro de 2015, de <http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst509.html>.
- Damania, R., Fredriksson, P.G. & Mani, M. (2004). The persistence of corruption and regulatory compliance failures: theory and evidence. *Public Choice*, vol. 12, p. 363-390.
- DELOITTE (2015). *Canal de Denúncia como Instrumento de Compliance*. Recuperado em 20 de novembro, 2015, de http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/FolderConsultoria_CanalDenuncia.pdf.
- Duarte Jr., A.M. (1996). Risco: definições, tipos, medição e recomendações para seu gerenciamento. *Revista Resenha BM&F*, n 114, 25-33.
- Elias, R. (2008). Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, v. 23 (3), p. 283-294.
- FEBRABAN. (2004). *Federação Brasileira de Bancos*. Documento Consultivo "Função de Compliance". Recuperado em 30 de julho, 2009, de <http://www.febraban.org.br>.
- Ferreira, L. V. & Morosini, F. C. (2013). The implementation of international anti-corruption law in business: legal control of corruption directed to transnational corporations. *Austral: Brazilian Journal of Strategy & International Relations*, e-ISSN 2238-6912, ISSN 2238-6262, v.2 (3), jan-jun., 241-260.
- Global Compliance. (2007). 'Alert Line, Allegation Reporting'. Recuperado em 20 de dezembro, 2015 de <http://www.globalcompliance.com/alertline-allegation-reporting.html>.
- Gomes, P. H. V., Ferreira, J. H. M., Luca, M. M. M., & Ponte, V. M. R. (2012). Análise do nível de adesão ao *disclosure* do risco operacional pelos bancos com ações negociadas na BM&FBovespa. *Revista Razão Contábil & Finanças*, Fortaleza, 3 (1).
- Grewal, D., Monroe, K., & Krishnan, R. (1998). The effects of price comparison advertising on buyers perceptions of acquisition value, transaction value and behavioral intentions. *Journal of Marketing*, Chicago, v.62, n.2, Apr. p. 46-59.
- Hair Jr., J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L., & Black, W.C. (1998). *Multivariate data analysis*. 5th ed. New Jersey: Prentice Hall.
- Hooks, M.S, Duffy, P., Striplin, C., & Kalivas, P.W. (1994). Behavioral and neurochemical sensitization following cocaine self-administration. *Psychopharmacology*.115: 265-272.
- Hunton, J. E., & Rose, J. M. (2011). Retracted: Effects of Anonymous Whistle-Blowing and Perceived Reputation Threats on Investigations of Whistle-Blowing Allegations by Audit Committee Members. *Journal of Management Studies*, 48(1), 75-98.
- ICTS. (2014). *Pesquisa Perfil Ético dos Profissionais das Corporações Brasileiras – Compliance Individual – Relatório Bienal (2012/2014)*. Recuperado em 23 de outubro, 2015 de <http://www.icts.com.br>.
- Johansson, E., & Carrey, P. (2015). Detecting Fraud: The Role of the Anonymous Reporting Channel. *Journal of Business Ethics*, 1-19.

- Jorion, Philippe. (1997). *Value at risk: The new benchmark for controlling market risk*. Irwin Professional Pub.
- Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. (2009). An examination of the association between gender and reporting intentions for fraudulent financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 15-30.
- Kaplan, Steven E., & Schultz, Joseph J. (2007). Intentions to Report Questionable Acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality and setting. *Journal of Business Ethics*, v. 71, p. 109-124.
- King, Jack L. (2001). *Operational risk: measurement and modelling*. 1ª ed. Wiley.
- Marshall, C. (2002). *Medindo e gerenciando riscos operacionais em instituições financeiras*. São Paulo, Qualitymark.
- Menk, K. B. (2011). *The Impact Of Materiality, Personal Traits, And Ethical Position On Whistle-Blowing Intentions*. Virginia Commonwealth University, Tese (Doutorado Em Filosofia Em Negócios), Richmond.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1996). Whistle-blowing: Myth and reality. *Journal of Management*, 22(3), 507-26.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (2008). Wrongdoing, whistle-blowing, and retaliation in the U.S. Government: What have researchers learned from the Merit Systems Protection Board (MSPB) survey results? *Review of Public Personnel Administration*, 28(3), 263-281.
- OCDE. (2008). *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico*. Recuperado em 20 de dezembro, 2015, de <http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf>.
- Oscar, N., & Pereira, R. (2016). *Estadão - Empresas correm para criar núcleos internos de Combate à corrupção*. Recuperado em 08 de fevereiro, 2016, de <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,empresas-correm-para-criar-nucleos-internos-de-combate-a-corrupcao,10000015410>.
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistleblowing as planned behavior - A survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545-556.
- Ross, Steven M., & Morrison, Gary R. (2001). Experimental research methods. *Handbook of Research for Educational Communications and Technology*. (38). p. 1021-1044.
- Santos, R. A. (2011). *Compliance como ferramenta de mitigação e prevenção da fraude organizacional* [dissertação de mestrado]. São Paulo: PUC-SP.
- Santos, R.A, Guevara, A.J. H., Amorim, M.C.S., & Ferraz Neto, B. H. (2012). Compliance e liderança: a suscetibilidade dos líderes ao risco de corrupção nas organizações. *Revista Einstein*. 10 (1), p. 1-10.
- SOX. (2002). Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing. *Accounting Review*, AICPA, American institute of CPA, 82(4), 803-835.
- Sundstrom, A. (2012). Corruption and regulatory compliance: Experimental findings from South African small-scale fisheries. *Marine Policy*, 36, p. 1255 – 1264.
- Vinten, G. (1992). The whistleblowing internal auditor: The ethical dilemma. *Internal Auditing*, 8(2), 26-33.



II SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UFPB

02 E 03 DE SETEMBRO DE 2016

TEMA: TRANSPARÊNCIA NAS INFORMAÇÕES
CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Williams, Nigel. (1999) *The Contribution Of Hotlines To Combating Child Pornography On The Internet*. Recuperado em 21 de outubro, 2015 de <http://www.Childnet-Int.Org/Downloads/Combating Child Pornography.Pdf>.

Zhang, J., Chiu, R. K., & Wei, L. (2009). Decision-making process of internal whistleblowing behavior in China: Empirical evidence and implications. *Journal of Business Ethics*, 88(Supplement 1), 25-41.

COD 46. PLANEJAMENTO FINANCEIRO DE CURTO PRAZO NAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DE SERGIPE

Moisés Araújo Almeida

Universidade Federal de Sergipe – UFS
moisesaraujoalmeida@gmail.com

Débora Cindy Santos Almeida

Universidade Federal de Sergipe – UFS
deboracindyalmeida@gmail.com

Patrícia Costa Nascimento

Universidade Federal de Sergipe – UFS
patriciapink_carira@hotmail.com

Joséte Florencio dos Santos

Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
jfs@ufpe.br

Resumo

Este artigo tem por objetivo investigar os mecanismos de planejamento financeiro utilizados pelas pequenas e médias empresas do Estado de Sergipe. Estudar as pequenas e médias empresas ganha relevância pela importância que elas desempenham na economia nacional. Trata-se de uma pesquisa exploratória-descritiva realizada junto às empresas localizadas na cidade de Itabaiana e cadastradas na Federação das Indústrias do Estado de Sergipe. A amostra é composta por 30 empresas, o que representa 41,7% do universo investigado. A coleta de dados foi realizada em janeiro/2016 e o instrumento de pesquisa utilizado foi um questionário constituído por questões fechadas de múltipla escolha. A análise dos dados foi realizada com o uso de estatística descritiva. Um terço destes foram respondidos pelos proprietários e 57% dos entrevistados são pessoas experientes, com mais de 6 anos de atuação no setor. Quanto às empresas, observou-se que elas são em sua maioria consideradas como micro e pequenas empresas (em torno de 90% da amostra) e de natureza familiar (86,7%). No que se refere aos mecanismos de planejamento financeiro, destaca-se que 73,3% das empresas realizam previsão formal de entradas e saídas de caixa. Com relação aos prazos médios, quando comparados os prazos de pagamentos a fornecedores e os prazos de recebimento das vendas, nota-se que enquanto 46,7% das empresas tem apenas um mês para realizar os pagamentos de suas compras junto aos fornecedores, somente 26,7% dessas empresas recebem de seus clientes dentro do prazo de um mês. Se não fosse a grande representatividade dos recebimentos à vista, certamente estas empresas enfrentariam problemas de fluxo de caixa devido a esse desequilíbrio entre os prazos de pagamento e recebimento.

Palavras-chave: Planejamento financeiro, Finanças de curto prazo, Pequenas e médias empresas.

1. Introdução

Os temas estudados em finanças comumente são divididos em curto e longo prazo, dentre os quais estão inclusos aqueles que tratam do planejamento financeiro. O presente estudo focará sobre o planejamento financeiro de curto prazo. As finanças de curto prazo consistem em uma análise das decisões que afetam os ativos e passivos circulantes, com efeitos sobre a empresa dentro do prazo de um ano (Ross, Westerfield, & Jaffe, 2009).

O planejamento financeiro é uma das ferramentas gerenciais que auxilia na tomada de decisão. O gestor precisa decidir sobre a necessidade de financiamentos ou de realização de investimentos no curto prazo, de forma que os recursos possam ser utilizados de maneira mais eficiente.

Os planejamentos financeiros e orçamentários oferecem uma estrutura para coordenar as diversas atividades da empresa e atuam como mecanismo de controle, pois estabelecem um padrão de desempenho contra o qual é possível avaliar os eventos reais. Segundo Gitman (2010), para que seja efetivado, o planejamento financeiro requer bom senso, amplo conhecimento do negócio, exames que permitam o diagnóstico de como a empresa pode ser afetada pelas forças externas e internas.

Belo (2009) afirma que o planejamento é uma ferramenta essencial para o desenvolvimento de qualquer organização, pois, ao planejar, uma organização decide antecipadamente qual risco está disposta a correr. Antecipar uma decisão implica em ter o “controle” do futuro, tornando-se crucial para o sucesso e a continuidade do empreendimento.

O planejamento financeiro ajuda a garantir a disponibilidade de fundos (Pohren, 2007). Segundo Assaf Neto (2014), a maior parte do financiamento das empresas brasileiras origina-se do crédito bancário e as instituições financeiras costumam direcionar a maior parte de seus recursos livres para empréstimos de capital de giro, de curto prazo.

Já para Roberts (2015), a dívida é o tipo mais comum de financiamento externo usado pelas empresas durante seu ciclo de vida. As empresas de pequeno porte normalmente precisam de

financiamento por meio de dívida para comprar equipamentos, edifícios e instalações, refinanciar dívidas existentes, contratar profissionais necessários, obter mercado utilizando descontos atraentes com pronto pagamento junto aos fornecedores, e assim por diante (Alhabeeb, 2015).

No Brasil, pesquisas recentes sobre planejamento financeiro têm-se voltado para as pequenas e médias empresas (ver, por exemplo, Dias e Laufer (2014) e Vianna (2014)). Estudar as pequenas e médias empresas ganha relevância pela importância que elas desempenham na economia nacional. Dados do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) (2014) apontam que, na economia brasileira, os pequenos negócios são 8,9 milhões de micro e pequenas empresas e respondem por 27% do PIB, 52% dos empregos com carteira assinada e 40% dos salários pagos. Além disso, as micro e pequenas empresas são as principais geradoras de riqueza no Comércio no Brasil, já que respondem por 53,4% do PIB deste setor. No PIB da Indústria, a participação das micro e pequenas (22,5%) já se aproxima das médias empresas (24,5%). E no setor de Serviços, mais de um terço da produção nacional (36,3%) têm origem nos pequenos negócios (SEBRAE, 2014). Esta pesquisa também ganha importância por serem poucos os estudos sobre as pequenas e médias empresas do Estado de Sergipe.

Ante o exposto, tem-se como questão de pesquisa: Quais mecanismos de planejamento financeiro de curto prazo são utilizados pelas pequenas e médias empresas do Estado de Sergipe? Para responder a esta questão de pesquisa, o presente trabalho tem por objetivo investigar os mecanismos de planejamento financeiro utilizados pelas pequenas e médias empresas do Estado de Sergipe.

Do ponto de vista teórico, a elaboração desse trabalho contribuiu para um estudo de alguns mecanismos de planejamento financeiro utilizados pelas micro e pequenas empresas, assunto esse que para algumas empresas se limitava à previsão de entradas e saídas de caixa. Além de se tratar de um trabalho voltado para uma região até então pouco estudada e com poucas informações a este respeito.

Como contribuição do ponto de vista prático, conhecendo os mecanismos de planejamento financeiro utilizados pelas empresas, espera-se que estas possam estabelecer melhor suas estratégias de gestão de recursos de curto prazo. Assim, espera-se que os resultados aqui

apresentados possam proporcionar melhor uso das ferramentas gerenciais para fins de tomada de decisão por parte dos gestores.

Além desta introdução, o trabalho encontra-se estruturado da seguinte forma: na seção 2 é apresentado o referencial teórico; na seção 3 são discutidos os procedimentos metodológicos da pesquisa; na seção 4 são apresentados os resultados da pesquisa; e na última seção são apresentadas as conclusões do estudo.

2. Referencial Teórico

Nesta seção é feita uma breve discussão teórica-conceitual sobre o planejamento financeiro de curto prazo e em seguida são apresentados alguns resultados empíricos obtidos por estudos anteriores.

De acordo com Ross *et al.* (2009), as finanças a curto prazo preocupam-se com as atividades operacionais a curto prazo. Estes autores explicam que:

Essas atividades geram padrões não sincronizados e incertos de entrada e saída de caixa. Não são sincronizados porque os pagamentos de compras de matéria-prima não ocorrem ao mesmo tempo que o recebimento de dinheiro correspondente à venda do produto. São incertos porque as vendas e os custos futuros não são conhecidos com certeza (Ross *et al.* (2009, p. 602).

Convém destacar que as decisões financeiras a curto prazo envolvem entradas e saídas de caixa no prazo máximo de um ano (Ross *et al.*, 2009). Por esta razão, a gestão financeira de curto prazo é também chamada de gestão do capital circulante ou do capital de giro.

Ao discutir planejamento financeiro é importante observar o ciclo operacional e o ciclo financeiro da empresa. Conforme Ross *et al.* (2009), o ciclo operacional é o prazo entre a chegada de matéria-prima para estoque e a data na qual as contas a receber são pagas pelos cliente e o ciclo financeiro inicia-se quando as compras de matérias-primas são pagas e termina quando se recebe o pagamento das contas a receber. A análise desses ciclos contribui para que a empresa mantenha uma boa gestão financeira, sem que haja déficit ou excesso de recursos no curto prazo. Em outras palavras, contribui para que, havendo previsão de déficit de recursos, a

empresa busque alternativas de financiamento, ou havendo sobra de recursos, busque alternativas de investimentos no curto prazo.

Segundo Brealey, Myers & Allen (2013), as decisões sobre os ativos de curta duração – estoques, contas a receber, caixa e títulos negociáveis – são interdependentes. Eles esclarecem que:

Por exemplo, suponha que o gestor financeiro decida oferecer mais tempo para seus clientes pagarem as encomendas. Isso reduz os fluxos de caixa futuros e os saldos de caixa, ou, talvez, o gerente de produção adote um sistema *just-in-time* para encomendar as suas matérias-primas. Isso permite à empresa operar com estoques menores e, portanto, liberar capital (Brealey *et al.* (2013, p. 679).

Assim, o planejamento financeiro possibilitará a tomada de decisões mais acertadas acerca das necessidades de recursos financeiro no curto prazo por parte da empresa. Nesta linha, Ross *et al.* (2009) explicam que:

A necessidade de tomada de decisões financeiras a curto prazo é indicada pela defasagem entre as entradas e saídas de caixa. Essa defasagem depende da duração do ciclo operacional e do prazo para pagamento de contas. Essa defasagem pode ser coberta pela obtenção de empréstimos ou pela manutenção de uma reserva de liquidez em títulos negociáveis. Pode ser encurtada pela alteração dos prazos de estoques, contas a receber e contas a pagar (Ross *et al.* (2009, p. 603).

Com relação aos trabalhos empíricos publicados mais recentemente sobre o tema, destaca-se o estudo de Marinho (2015), que teve por objetivo analisar as políticas de tesouraria e financiamento de curto prazo usadas nas pequenas e médias empresas (PMEs) portuguesas antes da crise econômica e financeira de 2008 e quais as fontes de financiamento de que dispõem e utilizam atualmente. A pesquisa foi dividida em duas fases. Na primeira fase, que correspondeu a uma pesquisa quantitativa e descritiva, foram investigadas quais as políticas de tesouraria usadas pelas PMEs, nos anos de 2007, 2010 e 2012, selecionando assim um ano antes da crise financeira e outros dois anos depois, para analisar os efeitos pós-crise. A amostra foi composta por 24 PMEs do distrito de Bragança (Portugal) e selecionada por conveniência. Na segunda fase, foi realizado

um estudo exploratório e descritivo por meio da aplicação de questionários, sendo investigadas as estratégias e políticas usadas pelos responsáveis financeiros na gestão de tesouraria das suas empresas e quais as fontes de financiamento de que dispõem e utilizam. Esta fase contou com uma amostra por conveniência de 12 empresas, de um total de 90 que receberam o questionário da pesquisa. Os resultados da pesquisa mostram que, comparativamente com as demais empresas portuguesas, as PMEs do setor da construção do distrito de Bragança suscitaram indícios de recorrerem mais ao financiamento bancário de curto prazo. Relativamente às políticas de tesouraria e financiamento de curto prazo utilizadas pelas empresas da amostra em estudo, constatou-se que os gestores financeiros privilegiaram o recurso ao crédito bancário (54%), seguido do crédito de fornecedores (23%). Observou-se ainda que o prazo médio de pagamento tem-se mantido inalterado (nos últimos 6 meses) mas o prazo médio de recebimento manteve-se ou aumentou, induzindo alguma pressão na gestão de tesouraria das empresas.

Já no âmbito nacional, destacam-se estudos empíricos realizados por Dias e Laufer (2014) e Vianna (2014). Dias e Laufer (2014) buscaram identificar como era realizado o planejamento financeiro das empresas supermercadistas de porte compacto do Vale dos Sinos, no Rio Grande do Sul, com mais de 10 anos de existência. A pesquisa foi realizada em uma amostra não-probabilística e por conveniência. Eles dividiram o estudo em duas etapas, sendo uma qualitativa e outra quantitativa. Na primeira etapa, os autores realizaram entrevista semiestruturada em 6 (seis) supermercados compactos. De posse dos resultados desta etapa, eles elaboraram um questionário com perguntas fechadas de múltipla escolha, sendo aplicado o instrumento de coleta de dados em 33 supermercados. Os resultados desta pesquisa apontam que o planejamento financeiro realizado pelas empresas é muito informal e que apesar de possuírem sistema informatizado não o utilizam. Além disso, os supermercados investigados não utilizam fluxo de caixa nem realizam orçamento de compras. Ainda foi observado que a mesma pessoa que realiza as compras também controla a parte financeira. As compras são realizadas de forma especulativa (além da necessidade) com a finalidade de aproveitar os preços e aumentar a competitividade. As contas a pagar são controladas por meio de “pastinhas” e estes valores são atualizados uma vez por semana.

Vianna (2014) investigou a gestão financeira de empresas pertencentes à Federação das Indústrias de Santa Catarina (FIESC). A amostra foi escolhida por acessibilidade e contou com 34 respondentes, representando cerca de 10% da população investigada. A pesquisa foi realizada de forma qualitativa e quantitativa. Para a parte qualitativa, o autor realizou entrevista com duas empresas e para a parte quantitativa realizou um *survey*, o qual teve como instrumento de coleta de dados um questionário semiestruturado. Os resultados obtidos mostram que 92% da amostra era composta por microempresas de diferentes segmentos econômicos (indústria, comércio e serviços); a gestão financeira em 60% das empresas é feita pelo proprietário do negócio; 81% dessas empresas elaboram e utilizam o fluxo de caixa; e 67% realizam planejamento financeiro. Outro resultado relevante é que o controle de estoques é feito com base na confiança, dada a inexistência de sistemas integrados de controle e inventários periódicos. A principal conclusão que o autor chega é que a preocupação do gestor financeiro se concentra nas finanças de curto prazo, o que é evidenciado na preocupação com caixa e bancos, controle de contas a pagar e a receber, além dos estoques. Por outro lado, o autor observou que os indicadores e demonstrativos (mesmo obrigatórios) mais elaborados são descartados pela maior parte das empresas (com exceção da Demonstração do Resultado do Exercício).

Alguns trabalhos anteriores também merecem ser destacados pela sua contribuição empírica sobre o tema, a exemplo de Belo (2009) e Pohren (2007). Belo (2009) analisou aspectos relacionados ao planejamento financeiro, abordando a importância, os benefícios e também os esforços e riscos das pequenas empresas não se planejarem financeiramente. O autor realizou um estudo de caso envolvendo duas empresas: uma pequena empresa de consultoria na área de tecnologia da informação e outra prestadora de serviços contábeis, sendo que esta é prestadora de serviços daquela. A coleta de dados foi feita por meio de questionários. A principal conclusão do estudo é que não há elaboração e acompanhamento do planejamento financeiro para pequenas empresas que terceirizam a contabilidade.

Pohren (2007) buscou desenvolver um modelo de planejamento financeiro que contemplasse as funções primordiais da administração financeira, para ser implantado em pequenas e médias empresas. Trata-se de uma pesquisa de campo de natureza exploratória,

realizada com seis pequenas e médias empresas, que desempenham atividade de comércio, indústria e prestação de serviços, localizadas em algumas cidades do Vale do Taquari no Rio Grande do Sul. Os resultados apontam que as empresas estudadas apresentam uma fragilidade no processo decisório devido a uma grande carência de informações e controles que auxiliem neste processo, bem como da dificuldade de acompanhar o desempenho dos negócios e traçar metas para o futuro, pois normalmente dispõem apenas do controle de caixa e bancos e das contas a pagar junto a fornecedores, impostos e financiamento e, das contas a receber, num horizonte de tempo de no máximo trinta dias. Na visão da autora, em razão da falta de planejamento financeiro, as empresas terão dificuldades em acompanhar seu negócio, no sentido de saber se a atividade operacional apresenta lucro ou prejuízo, se o capital está sendo remunerado adequadamente considerando o risco do negócio, se há disponibilidade financeira para investir na expansão de seus negócios ou qual a necessidade de recursos para a manutenção de suas atividades operacionais.

Face aos resultados apresentados, observa-se que os instrumentos de planejamento financeiro previstos na literatura ainda não são totalmente empregados pelas pequenas e médias empresas. Isto reforça a necessidade de estudos, para que, a partir dos resultados, possa-se melhor orientar a gestão empresarial em suas decisões de curto prazo.

3. Procedimentos Metodológicos

Nesta seção é feita inicialmente a caracterização da pesquisa, juntamente com o universo e a amostra estudada. Em seguida são discutidos os procedimentos utilizados para a coleta e a análise dos dados.

3.1. Delineamento, Universo e Amostra da Pesquisa

A presente pesquisa pode ser caracterizada como exploratória-descritiva. Exploratória porque, conforme Vergara (2015), este tipo de pesquisa é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Também é descritiva pois, segundo Gil (2010), as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno.

A fonte consultada para obter informações do universo da pesquisa foi o Cadastro Industrial de 2012 da Federação das Indústrias do Estado de Sergipe (FIES) (2015), por ser este o mais recente disponibilizado por esta instituição. Para compor o universo a ser pesquisado foram selecionadas as empresas localizadas na cidade de Itabaiana, pela sua relevância econômica em Sergipe, haja vista que é a terceira maior cidade do Estado em termos populacionais e a segunda em volume de negócios, perdendo apenas para a capital. As empresas investigadas pertencem a diferentes segmentos industriais, apresentados na Tabela 1 conforme Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

Tabela 1: Universo e amostra da pesquisa

Setor econômico	Universo	Amostra
Fabricação de esquadrias de madeira e de peças de madeira para instalações industriais e comerciais	20	9
Aparelhamento de placas e execução de trabalhos em mármore, granito, ardósia e outras pedras	5	5
Fabricação de artefatos de cerâmica e barro cozido para uso na construção, exceto azulejos e pisos	26	3
Fabricação de cabines, carrocerias e reboques para caminhões	9	2
Fabricação de produtos de metal, exceto máquinas e equipamentos	2	2
Fabricação de cal e gesso	2	2
Outros	8	7
Total	72	30

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Foram classificados como “outros” os setores econômicos que contaram com a participação de apenas uma empresa: confecção de peças do vestuário, exceto roupas íntimas e as confecções sob medida; fabricação de artefatos diversos em madeira, exceto móveis; fabricação de bijuterias e artefatos semelhantes; fabricação de massas alimentícias; recuperação de materiais plásticos; serrarias com desdobramento de madeira; e, vidro e produtos de vidro.

A amostra foi selecionada por acessibilidade, sendo composta pelas empresas que se disponibilizaram a participar da pesquisa, totalizando 30 empresas, o que representa 40,5% do universo investigado.

3.2. Coleta e Análise dos Dados

Uma das particularidades da pesquisa descritiva é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário (Gil, 2010). A coleta de dados foi realizada em janeiro/2016 por meio de questionário, composto por questões de múltiplas escolhas. Os questionários foram aplicados diretamente pelos pesquisadores.

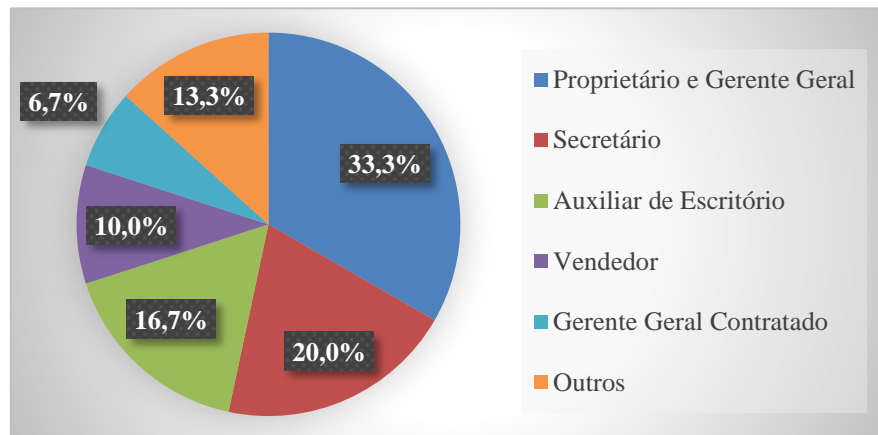
A análise do dados foi feita com estatística descritiva, com auxílio do aplicativo estatístico *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) e as tabelas e quadros foram elaboradas também com auxílio do *Microsoft Excel*.

4. Análise dos Resultados

Inicialmente é apresentada a caracterização dos entrevistados e das empresas e, em seguida, são discutidos os aspectos investigados acerca do planejamento financeiro dessas empresas.

4.1. Caracterização do entrevistado e da empresa

Acerca do entrevistado, foi investigado qual a sua posição ocupada na empresa. Os resultados obtidos podem ser vistos na Figura 1 a seguir.



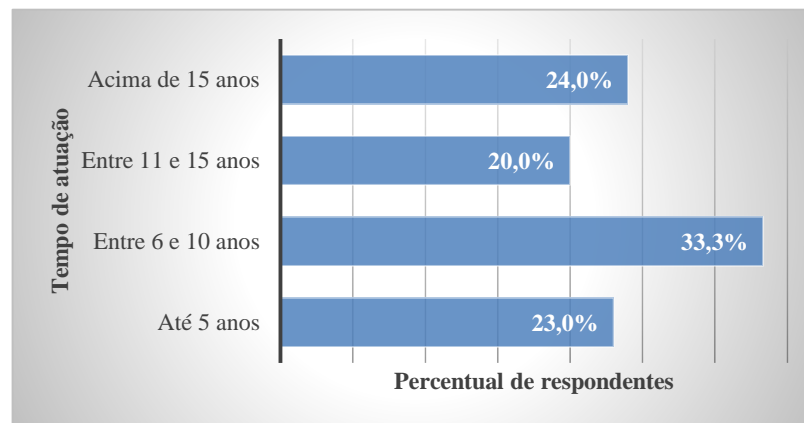
Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Figura 1: Posição do entrevistado na empresa

Os resultados mostram que um terço dos entrevistados foram os próprios proprietários das empresas. No entanto, outros profissionais das empresas se apresentaram como aptos para responder ao questionário, certamente pelo fato de nas micro e pequenas e até nas médias empresas as pessoas acumularem mais de uma função e por boa parte delas serem de natureza

familiar. São eles: secretário (20%), auxiliar de escritório (16,7%), vendedor (10%), gerente geral contratado (6,7%), gerente administrativo-financeiro (3,3%), auxiliar de recursos humanos (3,3%), carpinteiro (3,3%) e supervisor (3,3%).

Em seguida foi investigado o tempo de experiência que o entrevistado possui no setor em que atua, cujos resultados podem ser observados na Figura 2.

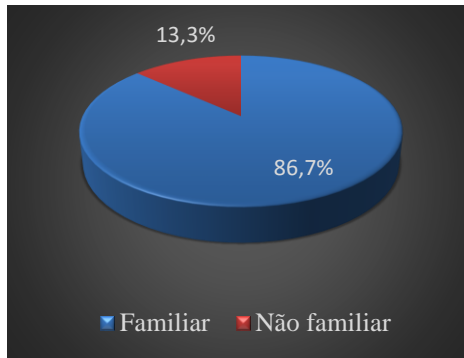


Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Figura 2: Tempo de atuação do entrevistado no setor

Dos entrevistados, 57% possui mais de 6 anos de experiência no setor, sendo que 33% atua entre 6 e 10 anos e 24% há mais de 15 anos. Apenas 23% dos entrevistados possuem menos que 5 anos de atuação no setor. Isso demonstra que a maior parte dessas empresas apresentam condições favoráveis a permanência de seus funcionários por um quantidade significativa de anos. Além disso, representa a confiabilidade dos proprietários no responsável pela área financeira, percebido pelo tempo que os pesquisados atuam na área.

Também foi investigada se a empresa era de natureza familiar. A seguir são apresentados os resultados obtidos.



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Figura 3: Tipo de empresa

Observa-se que 86,7% das empresas investigadas são de natureza familiar, sendo esta uma característica das empresas brasileiras e não apenas das pequenas e médias empresas. Estudando as empresas do sul do Brasil, Vianna (2014) também observou que quem cuidava das finanças da empresa era um contratado ou familiar, com predominância do dono da empresa e familiares. Seus resultados mostram que na maioria (60%) das pequenas e médias empresas é o dono ou um familiar que está à frente da gestão financeira.

Para identificar o porte da empresa foram utilizados dois critérios: o número de funcionários e a receita bruta anual. Os resultados da classificação segundo o número de funcionários segue o modelo proposto pelo SEBRAE (2015) para empresas industriais e podem ser vistos na Tabela 2.

Tabela 2: Porte da indústria segundo o número de funcionários

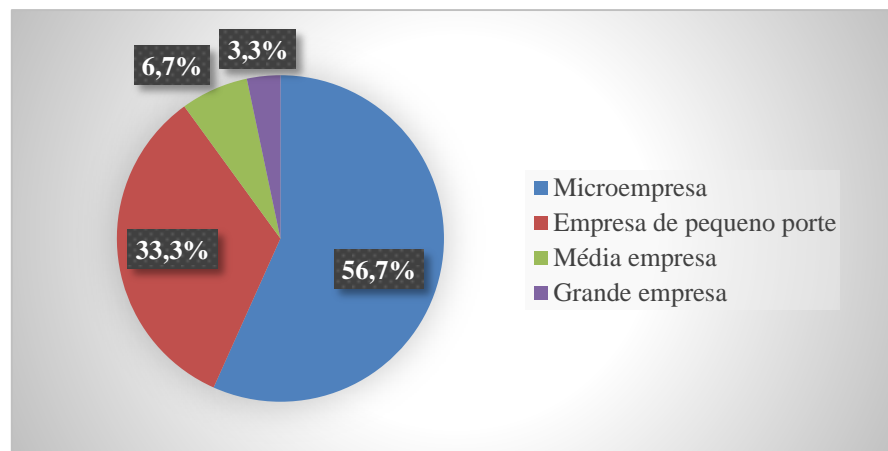
Porte da empresa	Número de funcionários	Número de empresas	%
Microempresa	Até 19	16	53,3%
Pequena empresa	De 20 a 99	12	40,0%
Média empresa	De 100 a 499	2	6,6%
Total		30	100%

Nota: Critério de classificação segundo o SEBRAE.

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Considerando o critério do número de funcionários, observa-se que 93,3% das empresas investigadas são micro e pequenas empresas, sendo que mais da metade (53,3%) é formada por microempresas.

Para a classificação segundo a receita bruta anual foram considerados os parâmetros da Lei Complementar n. 123 (2006) para microempresa (receita bruta igual ou inferior a R\$ 360 mil) e empresa de pequeno porte (receita bruta anual for superior a R\$ 360 mil e igual ou inferior é R\$ 3.600 mil). Os resultados obtidos estão apresentados na Figura 4.



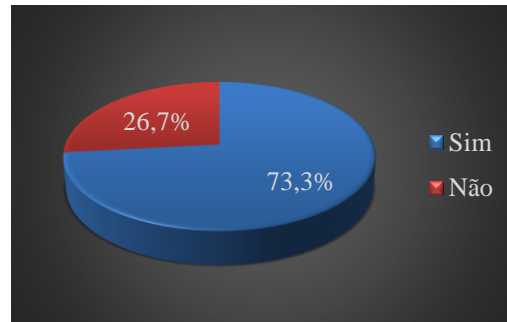
Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Figura 4: Porte da empresa segundo o faturamento

Considerando o critério da receita bruta anual, observa-se que 90% são microempresas ou empresas de pequeno porte, o que está em linha com a classificação segundo o número de funcionários apresentado anteriormente.

4.2. Planejamento financeiro

Dentre os mecanismos de planejamento financeiro, foi investigado se a empresa faz previsão formal de entradas e saídas de caixa. Estes resultados são apresentados na figura a seguir.



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Figura 5: Previsão formal de entradas e saídas de caixa

Conforme os entrevistados, 73,3% informaram que realizam previsão formal de entradas e saídas de caixa. Este resultado se aproxima daquele obtido por Vianna (2014), segundo o qual 81% das empresas elaboram e utilizam o fluxo de caixa. Contrariamente, Dias e Laufer (2014) constatou que a maioria (72,72%) das empresas supermercadistas de porte compacto do Vale dos Sinos possuem um fluxo de caixa de maneira informal.

Em seguida foram investigadas as formas de recebimento das vendas realizadas pela empresa, cujos resultados podem ser observados na Tabela 3.

Tabela 3: Formas de recebimento das vendas realizadas pela empresa

Forma de recebimento	Percentual de recebimento					Total
	0%	1% a 25%	Entre 26% e 50%	Entre 51% e 75%	Acima de 75%	
À vista	10,0%	13,3%	43,3%	26,7%	6,7%	100%
Cartão de crédito	46,7%	33,3%	13,3%	0,0%	6,7%	100%
Cheque pré-datado	26,7%	20,0%	33,3%	10,0%	10,0%	100%
Crediário (carnê)	90,0%	3,4%	3,3%	3,3%	0,0%	100%
Financeira	93,3%	0,0%	6,7%	0,0%	0,0%	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Observa-se que as três principais formas de recebimento são à vista (90%), em cheque pré-datado (73,3%) e com cartão de crédito (53,3%); em contrapartida, o recebimento através de crediário da própria empresa e por meio de financeiras, são as forma de recebimento menos utilizadas, correspondendo a 10% e 6,75%, respectivamente. Destaca-se que em 43,3% das vendas à vista, a empresa recebe no momento da venda um percentual que varia entre 26% e 50%

do valor vendido, e, em 26,7% dessa modalidade de venda, ela recebe no momento da venda um percentual que varia de 51 a 75%.

No caso das vendas terem sido a prazo, foram investigados os prazos concedidos pelas empresas aos seus clientes. Na Tabela 4 são apresentados os resultados.

Tabela 4: Prazos concedidos pela empresa nas vendas a prazo

Prazos	Nº de empresas	%
Até 1 mês	8	26,7
Até 2 meses	4	13,3
Até 3 meses	2	6,7
Entrada e até 1 mês	2	6,7
Entrada e até 2 meses	1	3,3
Entrada e até 3 meses	4	13,3
Outros	9	30
Total	30	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Observa-se que na maior parte (70%) das empresas o recebimento das vendas realizadas ocorre num período de até três meses, e em um terço dos casos (26,7% + 6,7%) acontece dentro de um mês. No caso dos supermercadistas, Dias e Laufer (2014) observou que a maior parte das empresas (45,46%) possui prazo médio de recebimento das vendas realizadas na faixa de 26 a 30 dias. Essa diferença se dá em relação à presente pesquisa certamente devido ao tipo de negócio (comércio varejista x indústria). De acordo com os resultados da pesquisa de Vianna (2014), a taxa e o custo de captação de empréstimos e financiamentos influenciam nos prazos de pagamentos dados aos clientes, correspondendo a 48% e 79%, respectivamente.

Também foi investigado se a empresa oferece descontos aos seus clientes para os pagamentos serem feitos à vista. De acordo com o que foi investigado, 86,7% das empresas entrevistadas dão descontos para pagamentos feitos à vista. Isso acontece, principalmente, para “driblar” as taxas de transação dos cartões de crédito e de débito, em que as empresas oferecem o valor que pagariam à operadora como desconto para o cliente no pagamento à vista. Além disso, é um traço cultural do comércio local oferecer 10% de desconto para os pagamentos realizados em espécie (dinheiro).

Acerca do prazo médio de pagamento aos fornecedores, os resultados da pesquisa podem ser vistos na tabela a seguir.

Tabela 5: Prazo médio de pagamento aos fornecedores

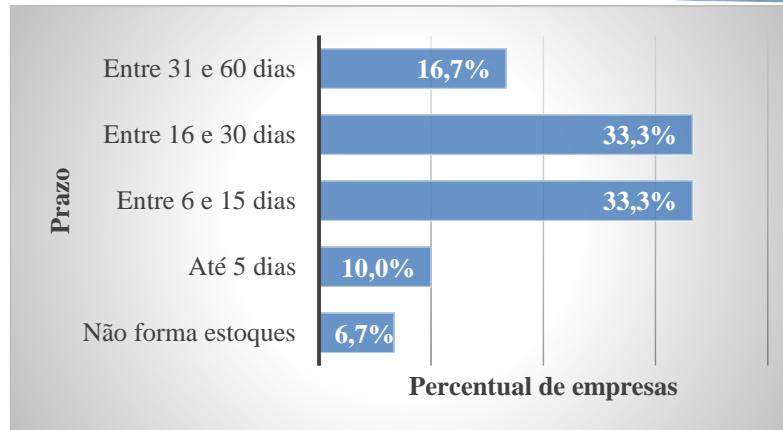
Prazos	Nº de empresas	%
Até 1 mês	14	46,7
Até 2 meses	4	13,3
Até 3 meses	7	23,3
Entrada e até 1 mês	0	0,0
Entrada e até 2 meses	0	0,0
Entrada e até 3 meses	3	10,0
Outros	2	6,7
Total	30	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Verifica-se que 93,3% das empresas industriais investigadas recebem até três meses de prazo para pagamento aos seus fornecedores, sendo que 46,7% destas recebem apenas o prazo de um mês, demonstrando que as empresas têm um curto prazo para pagamento de seus fornecedores. Os prazos médios de pagamento apresentados na Tabela 5 são bem diferentes daqueles observados por Dias e Laufer (2014) para as empresas comerciais, que operam com prazos bem menores, pois apenas 3,03% das empresas por eles investigadas compram com prazo médio de pagamento superior a 28 dias, sendo esta uma particularidade do setor de supermercados.

Quando comparados os prazos de pagamentos a fornecedores (Tabela 5) e os prazos de recebimento das vendas (Tabela 4), nota-se que enquanto 46,7% das empresas tem apenas um mês para realizar os pagamentos de suas compras junto aos fornecedores, somente 26,7% dessas empresas recebem de seus clientes dentro do prazo de um mês. Se não fosse a grande representatividade dos recebimentos à vista (Tabela 3), certamente estas empresas enfrentariam problemas de fluxo de caixa devido a esse desequilíbrio entre os prazos de pagamento e recebimento. Desse modo, percebe-se a importância do planejamento financeiro no curto prazo.

Outro prazo médio investigado foi o de estocagem. Os resultados obtidos são apresentados na Figura 6.



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Figura 6: Prazo médio de estocagem

Conforme os resultados apresentados na Figura 6, o prazo médio de estocagem de 76,6% das empresas é de até 30 dias, destacando-se 33,3% apresentam prazo médio entre 6 e 15 dias e outras 33,3% que possuem prazo médio de 16 a 30 dias. Esse prazo médio de giro do estoque de um mês parece estar bem alinhado com o prazo recebido dos fornecedores e também com aquele concedido aos clientes. Para o setor de supermercados, Dias e Laufer (2014) observaram que 45,45% das empresas faziam a reposição de suas mercadorias no prazo máximo de até 7 dias e 48,49% informaram que o prazo era variável, pois cada linha de produtos possuía um prazo de reposição diferente.

Foi investigado o tipo de financiamento de curto prazo mais utilizado pelas empresas industriais. Estes resultados podem ser vistos na tabela 6 a seguir. Evidencia-se que metade das empresas não utilizam financiamento de curto prazo, mas nos casos em se faz necessário optam em sua maioria pela negociação com fornecedores (16,6%), recorrendo em seguida às alternativas relacionadas à instituição bancária, a saber: descontos de títulos (10%) como duplicatas, notas promissórias e cheques pré-datados, empréstimo realizado por algum dos sócios (10%), crédito bancário específico para capital de giro (6,7%), conta garantida da empresa (3,3%). Outra opção também utilizada são os empréstimos junto aos familiares ou amigos dos sócios da empresa (3,3%). Segundo Assaf Neto (2014), a maior parte do financiamento das empresas brasileiras origina-se do crédito bancário, e, para ele, isto ocorre porque as instituições

financeiras costumam direcionar a maior parte de seus recursos livres para empréstimos de capital de giro, de curto prazo. Nessa mesma linha, Tavares, Pacheco e Almeida (2015), investigando pequenas e médias empresas do distrito do Porto, em Portugal, observaram que o crédito bancário é a principal fonte de financiamento sendo utilizado por 91% das pequenas e médias empresas.

Tabela 6: Tipo de financiamento de curto prazo utilizado pela empresa

Tipo de financiamento	Nº de empresas	%
Não utiliza	15	50,0%
Negociação de prazo com fornecedores	5	16,6%
Desconto de cheques pré-datados / duplicatas / notas promissórias em <i>factoring</i> ou banco	3	10,0%
Empréstimo bancário tomado em nome dos sócios	3	10,0%
Linha de crédito bancário específica para capital de giro de empresas	2	6,7%
Outros	2	6,7%
Total	30	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Também foi investigado como é utilizado o saldo excedente do capital de giro. Quando há saldo excedente de capital de giro, 66,7% das empresas reinvestem no negócio, 16,7% realizam aplicações bancárias e outros aplicam em poupança (3,3%), imóveis (3,3%) ou realizam investimentos que não foram especificados (10%).

5. Considerações Finais

Este trabalho teve por objetivo investigar os mecanismos de planejamento financeiro utilizados pelas pequenas e médias empresas do Estado de Sergipe. Para isto foram aplicados questionários junto a 30 indústrias, sendo que um terço destes foram respondidos pelos proprietários. Também é importante ressaltar que 57% dos entrevistados são pessoas experientes com mais de 6 anos de atuação no setor. Quanto às empresas, observou-se que elas são em sua maioria consideradas como micro e pequenas empresas (em torno de 90% da amostra) e de natureza familiar (86,7%).

No que diz respeito aos mecanismos de planejamento financeiro, destaca-se que 73,3% das empresas realizam previsão formal de entradas e saídas de caixa. Com relação aos prazos médios, quando comparados os prazos de pagamentos a fornecedores e os prazos de recebimento das vendas, nota-se que enquanto 46,7% das empresas tem apenas um mês para realizar os pagamentos de suas compras junto aos fornecedores, somente 26,7% dessas empresas recebem de seus clientes dentro do prazo de um mês. Se não fosse a grande representatividade dos recebimentos à vista, certamente estas empresas enfrentariam problemas de fluxo de caixa devido a esse desequilíbrio entre os prazos de pagamento e recebimento. Desse modo, percebe-se a importância do planejamento financeiro no curto prazo.

Quanto às limitações da pesquisa, destaca-se que não foi possível obter informações detalhadas acerca dos registros financeiros das empresas, para que pudesse ser feita uma “triangulação” das informações prestadas pelos entrevistados. Para pesquisas futuras, sugere-se a replicação desta pesquisa em mais empresas brasileiras, a fim confirmar ou refutar os resultados aqui obtidos com as micro e pequenas empresas.

Referências

- Alhabeeb, M. J. (2015). *Entrepreneurial Finance: Fundamentals of Financial Planning and Management for Small Business*. New Jersey/USA: John Wiley & Sons, Inc.
- Assaf Neto, A. (2014). *Finanças Corporativas e Valor* (7a ed). São Paulo: Atlas.
- Belo, L. C. (2009). *Contribuição para o estudo do planejamento financeiro em pequenas empresas com contabilidade terceirizada* (Dissertação de mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Brealey, R. A., Myers, S. C., & Allen, F. (2013). *Princípios de Finanças Corporativas* (10a ed.). (C. R. Paschoa, Trad.). Porto Alegre: AMGH. (Obra original publicada em 2011).
- Dias, T. F., & Laufer, J. (2014). Planejamento financeiro de curto prazo: Um estudo exploratório em empresas supermercadistas compactas do Vale dos Sinos/RS – Brasil. *Revista de Estudos do CEPE*, (39), 11-13.
- Federação das Indústrias do Estado de Sergipe. (2015). *Cadastro Industrial de Sergipe - 2012*. Recuperado de <http://www.fies.org.br/leitura/29/cadastroindustrial.html>
- Gil, A. L. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa* (5a ed). São Paulo: Atlas.

- Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.* (2006). Institui o Estatuto Nacional da Gitman, L. J. (2010). *Princípios de Administração Financeira* (12a ed). São Paulo: Pearson.
- Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n. 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei n. 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Casa Civil.
- Marinho, S. C. B. G. (2015). *A gestão de tesouraria e políticas de financiamento a curto prazo nas PME* (Dissertação de mestrado). Associação de Politécnicos do Norte, Bragança, Distrito de Bragança, Portugal.
- Pohren, D. S. (2007). *Planejamento financeiro em empresas de pequeno e médio porte na atividade de comércio* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Roberts, R. (2015). *Finance for Small and Entrepreneurial Business*. New York/USA: Routledge.
- Ross, S. A., Westerfield, R. W., & Jaffe, J. F. (2009). *Administração Financeira* (2a ed.). (A. Z. Sanvincente, Trad.). São Paulo: Atlas. (Obra original publicada em 1999).
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2014). *Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira*. Recuperado de: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2015). *Crítérios de classificação de Empresas: MEI - ME - EPP*. Recuperado de: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>
- Tavares, F. O.; Pacheco, L.; Almeida, E. F. (2015). Financiamento das pequenas e médias empresas: análise das empresas do distrito do Porto em Portugal. *RAUSP - Revista de Administração*, 50 (2), 254-267.
- Vergara, S. C. (2015). *Métodos de pesquisa em Administração* (6a ed). São Paulo: Atlas.
- Vianna, C. T. (2014). *Gestão financeira de curto prazo – PMEs: Os desafios de um programa operacional e o modelo de Fleuriet* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.

**COD 52. CONTABILIDADE GERENCIAL DAS EMPRESAS LOCALIZADAS NO
MERCADO CENTRAL DA CIDADE DE ALAGOA NOVA**

Sâmella de Araújo Silva Ginú

Instituição UNESC Faculdades

E-mail mel_samella@hotmail.com

Kallyse Priscila Soares de Oliveira

Instituição UNESC Faculdades

E-mail kallysepriscila@hotmail.com

Sonaly Duarte de Oliveira

Instituição UNESC Faculdades

E-mail nalydu@hotmail.com

Luciana Alencar Firmo Macedo

Instituição UNESC Faculdades

E-mail luciana.contabil@outlook.com

Resumo

A Contabilidade Gerencial é uma das atividades fundamentais no desenvolvimento sustentável e na vida econômica da empresa. As técnicas e procedimentos contábeis são úteis à administração, pois seu objetivo é facilitar o planejamento. Todos os procedimentos, técnicas e informações realizadas para a administração como auxílio nas tomadas de decisões recai na contabilidade gerencial. Um grande número de empresários tem carência a respeito da falta de informações da contabilidade gerencial de suas empresas, devido à cultura e a falta de estudo, neste sentido esses profissionais tende a não buscar esse conhecimento, diante deste fato iniciou a motivação para o desenvolvimento desta pesquisa, buscando-se analisar o perfil dos microempreendedores individuais do mercado central da cidade de Alagoa Nova sobre a Contabilidade Gerencial, objetivando contribuir para uma melhoria na gestão dos recursos utilizados, mesmo que limitados. Diante dos resultados encontrados nesta pesquisa verifica-se que 90% dos empresários entrevistados não possuem nenhum conhecimento sobre contabilidade gerencial e que 80% deles não têm controle de suas empresas e não fazem nenhum planejamento. Sendo assim existe uma necessidade de orientação ou treinamentos para estes empresários para que possam melhorar seus negócios.

Palavras-chaves: contabilidade gerencial; empresas; empresários; informações contábeis

1. INTRODUÇÃO

Para Padoveze (2009) Contabilidade Gerencial está relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada como contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização.

É uma das atividades fundamentais no desenvolvimento sustentável e na vida econômica da empresa, mesmo as de economia mais simples, é necessário sempre manter atualizados os registros, documentação de ativos, negociações com terceiros e dívidas.

Segundo Aguiar e Guerreiro (2008), as pesquisas em Contabilidade Gerencial são impulsionadas principalmente pelo interesse em identificar as necessidades de informação dos gestores. Souza et al.(2003) acrescentam ainda que muitos pesquisadores têm buscado desenvolver e evoluir a Contabilidade Gerencial com o objetivo de apresentar práticas específicas e tidas como adequadas e necessárias à composição do conjunto de informações dos quais os tomadores de decisão necessitam para condução competitiva das empresas.

Um grande número de empresários tem carência no que diz respeito a falta de informações da Contabilidade Gerencial de suas empresas, devido à cultura e a falta de estudo, esses profissionais tendem a não buscar esse conhecimento. Diante do exposto a presente pesquisa possui a seguinte problemática: Como se apresenta a utilização da contabilidade gerencial por parte dos microempreendedores individuais do Mercado Central na cidade de Alagoa Nova?

Para responder a problemática em questão buscou-se analisar o perfil dos microempreendedores individuais do Mercado Central da cidade de Alagoa Nova sobre Contabilidade Gerencial, objetivando contribuir para uma melhoria na gestão dos recursos utilizados, mesmo que limitados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

De acordo com Feliu e Palanca (2009), em meados dos anos 80 deu-se início à transformação que caracterizou e marcou a evolução a evolução da história da contabilidade. Nessa década, os periódicos internacionais publicados passaram a apresentar uma perspectiva diferente no exame dos fenômenos com a preocupação multidisciplinar e, em muitos casos, com uma variedade de métodos aplicados na análise dos problemas.

Antigamente ter informações sobre gestão empresarial era apenas um diferencial na concorrência, hoje, isso se tornou essencial para sobreviver no mercado competitivo. O aumento na produção foi um dos fatores para que o desenvolvimento dos negócios tivesse uma transformação na estrutura de suas organizações, na necessidade de informações, no controle dos negócios e nos sistemas operacionais. Martin (2002) afirma que um ambiente de constantes mudanças exige que as entidades sejam reorganizadas com bastante frequência, pois é muito arriscado para o tomador de decisão trabalhar com informações obsoletas, irrelevantes e incapazes de explicar a realidade.

Nas últimas décadas, a Contabilidade Gerencial tem apresentado um papel fundamental diante das mudanças organizacionais, mostrando a importância em se obter informações corretas para a tomada de decisão.

Iudícibus (1998) conceitua Contabilidade Gerencial como uma multiplicidade de técnicas e procedimentos contábeis conhecidos e tratados em áreas da contabilidade financeira, contabilidade de custos, na análise de balanços, etc., colocados numa abordagem diferente, auxiliando os administradores das empresas no processo decisório. Guerreiro (1992) acrescenta que essas informações devem ter um sentido lógico para o gestor, visto que constituem função fundamental no processo de gestão, tendo os administradores grande dependência do recurso informativo.

Pesquisadores vêm buscando estudar a contabilidade e o comportamento humano de acordo com as teorias da psicologia. A contabilidade gerencial é um estudo que depende da compreensão dos aspectos comportamentais envolvidas em seu processo.

As técnicas e procedimentos contábeis são úteis à administração, pois seu objetivo é facilitar o planejamento. O controle e a avaliação do desempenho dentro da organização são pontos fundamentais para ter a asseguarção do uso de recursos. Todos os procedimentos, técnicas e informações realizadas para a administração como auxílio nas tomadas de decisões recai na contabilidade gerencial (Garrison (2007)).

Assim, a partir das definições expostas, pode-se inferir que contabilidade gerencial é uma forma de controle e gestão de uma empresa, contemplando um conjunto de elementos individuais condensados da contabilidade, responsável por um sistema de informações capaz de nortear o processo decisório para otimizar os resultados da organização. De forma mais objetiva, “[...] auxilia os gestores a atingir objetivos organizacionais” (HORNGREN et al. 2004).

2.2 MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL

O surgimento na nova lei do microempreendedor individual traz a oportunidade para os trabalhadores que não tem ainda suas empresas regularizadas, ou seja, são informais. Antes não eram reconhecidos como empresários até serem formalizados.

De acordo com a nova lei o MEI no exercício de suas atividades empresariais é considerado pessoa jurídica. Porém, com obrigações de pessoa física arcando com o imposto de renda de pessoa física.

É responsável pela tributação de pessoa física e jurídica, é importante esclarecer que as duas pessoas não se confundem. Quando o lucro for inferior ao que a lei determina o MEI estará isento do pagamento de impostos.

A contabilidade auxilia os microempreendedor em qualquer processo que esteja á altura do mesmo.

O microempreendedor individual necessitará de realizar sua contabilidade para saber da realidade de sua situação econômica, física e financeira nas atividades desempenhadas. Esta informação servirá para a evolução deste microempreendedor e caso se precisar ele possa se enquadrar em uma classe superior, o simples.

Portanto é de grande importância o papel da contabilidade para o entendimento do empreendedor em suas atividades, pois com o auxílio pode-se regularizar o exercício de suas atividades, ajudar nas tomadas de decisões e mostrar através das informações as tendências futuras.

3.METODOLOGIA

Quanto ao objetivo, a pesquisa é classificada descritiva, pois tem objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.

No que diz respeito aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa levantamento. Pois tem como característica principal a coleta de informações diretamente das pessoas.

Quanto á natureza ela é uma pesquisa quantitativa, pois está relacionada a variáveis mensuráveis e proposições prováveis.

A coleta dos dados foi feita através de entrevista, essa técnica e baseada no contato com pessoas e levanta dado através de um questionário.

Quanto á técnica de análise de dados foi usado a técnica de análise de dados quantitativa, pois utiliza ferramentas estatísticas voltadas para análise de dados.

Os dados analisados nesse estudo foram constituídos através de um questionário elaborado com base no gerenciamento de empresas aplicado a 20 empresários, pois de certa forma houve resistência por parte de alguns em participar do questionário.

Para um melhor resultado dos dados coletados, a escolha dos horários das entrevistas foi fundamental, visto que pode-se observar um grau de satisfação pelos empresários em repassar quais seriam suas dificuldades.

Utilizou-se a técnica de análise de dados quantitativos e qualitativos, pois faz-se uso de ferramentas estatísticas para interpretação dos resultados.

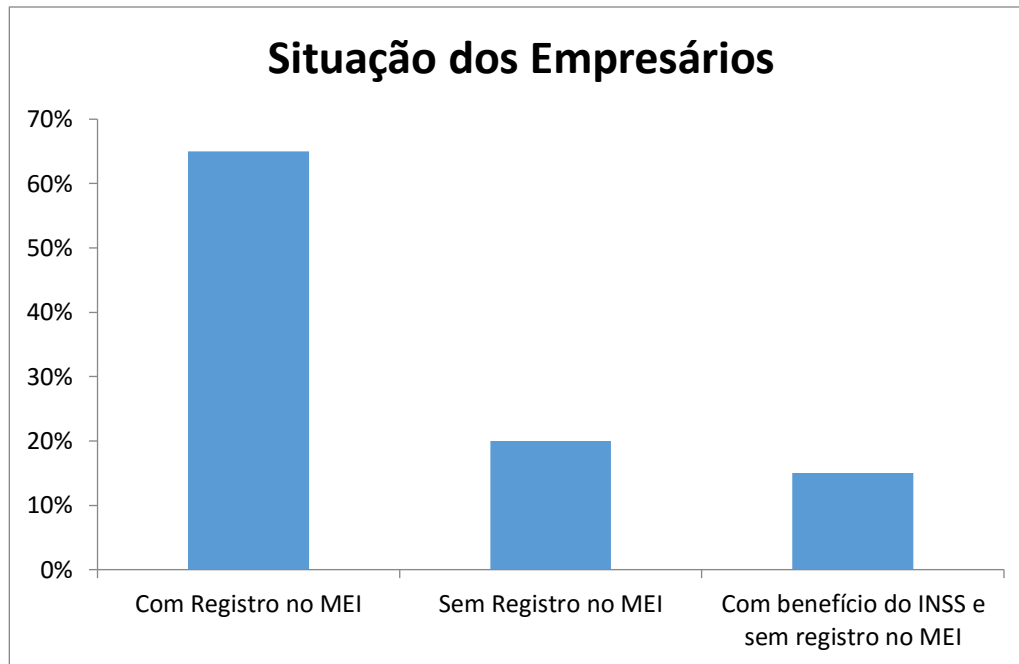
O levantamento foi feito no período de um mês, uma pequena parte dos empresários teve resistência e cerca de 12 dos 20 questionários tiveram uma boa eficácia.

Os principais pontos abordados para efetuar a coleta de dados foram um bom gerenciamento, controle de caixa, controle de estoque e as devidas empresas tinham registro de seus funcionários.

4. ANÁLISES E RESULTADOS

Após coletados e trabalhados, os dados da pesquisa estão exibidos em gráficos. O Gráfico 1 trata-se da quantidade de empresários MEI -Microempreendedores Individuais com e sem registro que participaram da pesquisa.

Gráfico 1- Situação do empresários entrevistados



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Observa-se que em se tratando do enquadramento e cadastro em algum regime tributário constatou-se que mais da metade dos empresários (65%) possui um registro e que se enquadram no MEI. Dessa maneira a menor parte dos empresários não possui registro no MEI e existiu uma pequena parte que nem possuía o registro e nem em outro tipo de registro tributário, porém, recebia o benefício do INSS.

Todos os empresários estão satisfeitos com o enquadramento ao MEI, pois além de grandes benefícios, existe uma garantia em caso de auxílio doença e aposentadoria por contribuição. Todos trabalhadores regularizados ficam acobertados perante a lei dos microempreendedores individuais.

A lei que regulamenta o MEI é de fácil compreensão, facilitando o cadastro e a regularização da empresa. Os empresários quando se enquadram no MEI, além de ter o registro, poderão ter a redução na carga tributária, benefício em caso de afastamento, etc. De acordo com a

nova lei o MEI no exercício de suas atividades empresariais é considerado pessoa jurídica. Porém, com obrigações de pessoa física arcando com o imposto de renda de pessoa física.

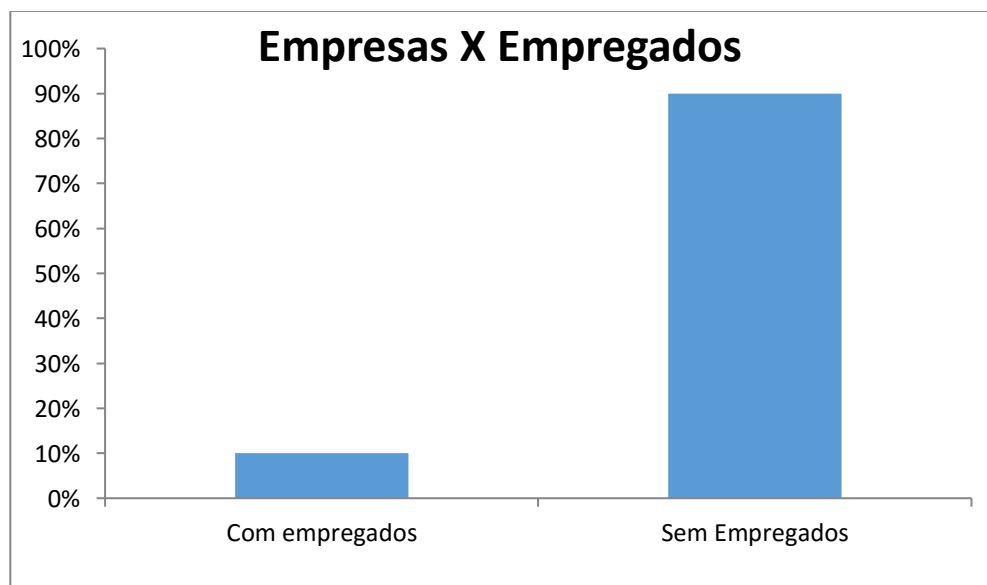
O Gráfico 2 exibe os resultados à cerca de funcionários legalmente registrados, é possível perceber que apenas 10% dos empresários possuem empregados, porém sem carteira de trabalho assinada, são contratados mediante contratos.

O INSS Instituto Nacional da Seguridade Social, através da Lei 8.213 de 1991, garante a todos os trabalhadores, proteção e acesso a benefícios previdenciários, desde que formais, ou seja, com registro na Carteira de Trabalho e Previdência Social, sendo este o documento hábil a comprovar o efetivo tempo de serviço prestado a um ou mais empregadores.

O MEI faz parte do Regime Simples Nacional, essa opção de regulamentação ao trabalhador informal dá o direito desse profissional registrar apenas um trabalhador em sua empresa, cumprindo com todas as regularidades perante a Lei 8.213.

A minoria desses empresários utiliza o contrato como uma forma de garantir os direitos do trabalhador, porém certa de 90% dos trabalhadores informais não registram os seus funcionários e nem utilizam o contrato de trabalho.

Gráfico 2-Quantidade de Empregados por Empresa

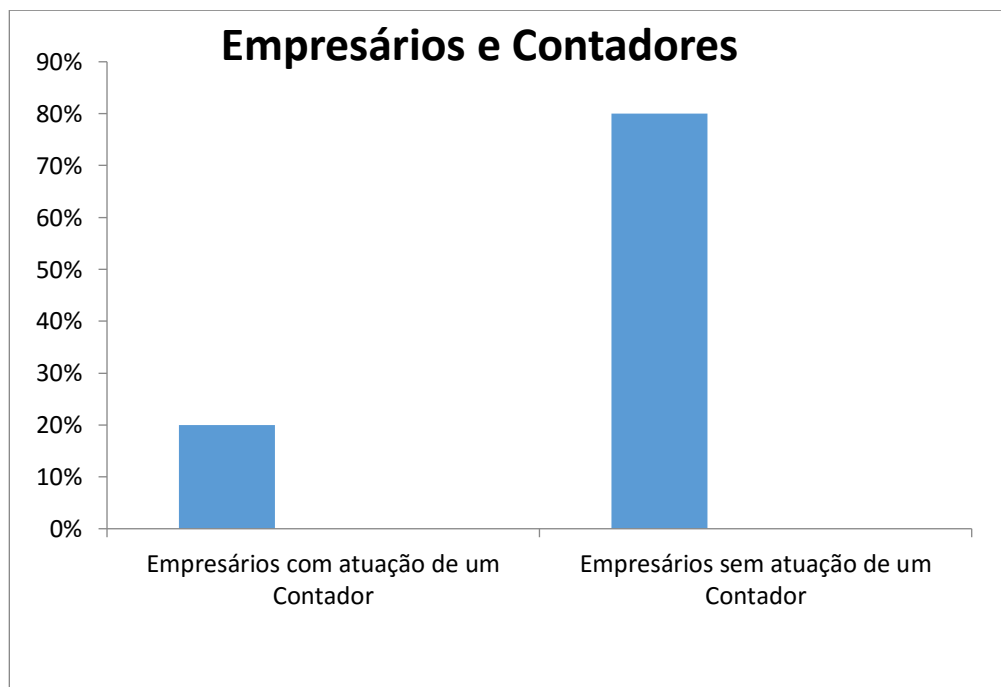


Fonte: Elaboração Própria, 2016

Um dos maiores problemas que ocorrem dentro das pequenas empresas, é a falta de conhecimento, por parte dos pequenos empresários, do que seja controle e informações contábeis e, principalmente, a confusão que eles fazem sobre o objetivo da Contabilidade e a Legislação Tributária, esquecendo-se que o fisco é apenas um usuário da contabilidade, e que o grande objetivo da mesma é fornecer informações para a tomada de decisões (COSTA, 2004).

Os resultados sobre o auxílio do profissional da Contabilidade nas empresas pesquisadas estão apresentados no Gráfico 3 que mostra com clareza que 80% nunca procurou ou precisou deste auxílio, o que é preocupante, pois o contador tem uma grande importância perante as movimentações do patrimônio das empresas.

Gráfico 3-Auxílio do profissional da Contabilidade

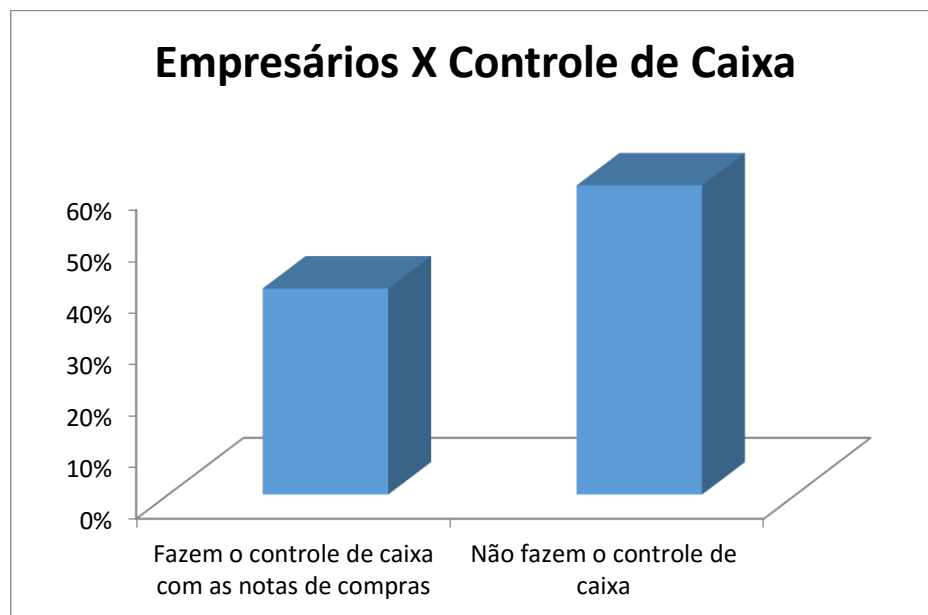


Fonte: Elaboração Própria, 2016

O fluxo de caixa da empresa consiste em implantar uma estrutura de informações útil, prática e econômica. A proposta é dispor de um mecanismo seguro para estimar os futuros ingressos e desembolsos de caixa na empresa (ZDANOWICZ, 2004).

No Gráfico 4 estão apresentados os resultados referente ao controle de caixa das empresa: saída e entrada de notas. Diante deste resultado observa-se que 40% se baseiam nas notas de compras e 60% não têm esse controle.

Gráfico4-Controle de caixa



Fonte: Elaboração Própria, 2016

A maioria das empresas pesquisadas comete o mesmo erro, pois não possuem controle sobre as notas de saída, as mercadorias são vendidas e nem ao menos se tem uma base de quanto foi vendido.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve o propósito de demonstrar a percepção dos profissionais sobre o conhecimento em relação à contabilidade gerencial nas empresas, esses mesmo empresários têm a localização de seu estabelecimento no mercado central da cidade de Alagoa Nova-PB.

Diante dos resultados encontrados nesta pesquisa verifica-se que 90% dos empresários entrevistados não possuem nenhum conhecimento sobre contabilidade gerencial e que 80% deles não têm controle de suas empresas e não fazem nenhum planejamento.

Sendo assim existe uma necessidade de orientação ou treinamentos para estes empresários para que possam melhorar seus negócios. Dadas as limitações desta pesquisa, devido ao tamanho da amostra, não se permite a generalização desses resultados.

Uma sugestão seria buscar conhecimento nas instituições que realizam trabalhos de consultorias. Ter um incentivo para que os mesmos possam atrair mais seus clientes e melhor atendê-los.

As limitações dessa pesquisa foram à falta disponibilidade por parte dos entrevistados e a recusa de alguns. O acesso aos dados dos mesmos, pois eles se privavam para não responder alguns quesitos.

As Sugestões seguem abaixo:

-Um treinamento para esses empresários junto ao SEBRAE, para aperfeiçoamento nas atividades de suas empresas.

-Implantação de um livro caixa, para que seja registrada toda movimentação de entrada e saída diariamente.

-Um modelo de relatório simples para que nele possam constar todas as compras e vendas, anexando suas notas.

-Uma pesquisa de mercado para avaliar meu produto de venda e obter informações comparativas de outras empresas, ficar de olho na concorrência.

-Realizar promoções em épocas que as vendas caírem.

-Um controle nas finanças que será feito através do livro caixa, para que esses empresários não comprem mais do que possam vender.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, A.B; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. *Universo contábil*, v. 4, n. 3, p. 06-24, jul./set. 2008.

BRASIL. Consolidação das Leis Trabalhistas. São Paulo: Saraiva, 2008.

COSTA, Daniel Fonseca. O controle e as informações contábeis nas pequenas empresas: um estudo na cidade de Formiga. 2004. 112 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Vale do Rio Verde – UNINCOR, 2004.

FELIU, V. M; PALANCA B. Desenvolvimento científico da contabilidade de gestão. *Revista de Administração*, v. 35 n. 1, p. 98-106, jan./mar.2009.

GARRISON, Ray H., et al. Contabilidade gerencial. 11^o ed. Rio Janeiro: LTC, 2007.

GUERREIRO, R. Um modelo de sistema de informação contábil para mensuração do desempenho econômico das atividades empresariais. *Caderno de Estudos*, n. 4, p. 1-19, São Paulo, FIPECAFI, mar. 1992.

HORNGREN, C. T.; SUNDEN, Gary L.; STRATTON, William O. Contabilidade gerencial. 12a. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

LUDÍCIBUS, S.de. Contabilidade gerencial. 6a. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTIN, N.C. Da Contabilidade à Controladoria: A evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.



II SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UFPB

02 E 03 DE SETEMBRO DE 2016

TEMA: TRANSPARÊNCIA NAS INFORMAÇÕES
CONTÁBEIS E ATUARIAIS

SOUZA, M.A; LISBOAL. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Revista Contabilidade & Finanças-USP, São Paulo, n. 32, p. 40-57, mai./ago. 2003.

ZDANOWICZ, Jose Eduardo. Fluxo de caixa. 10 ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2004.

COD 69. IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS EM UMA INDÚSTRIA DE MÉDIO PORTE: DIFICULDADES VERSUS BENEFÍCIOS

Diogo Anordes de C. Almeida

Universidade Federal de Goiás - UFG
celmaduke@hotmail.com

Celma Duque Ferreira

Universidade Federal de Goiás - UFG
celmaduke@hotmail.com

Gilberto Crispim da Silva

Universidade Federal de Goiás - UFG
Crispim.silva@uol.com.br

RESUMO

Este estudo tem por objetivo identificar os principais benefícios que os membros da administração esperam alcançar com a implantação de um sistema de custos numa indústria de equipamentos de coleta de resíduos sólidos do município de Goiânia-GO. Trata-se de um estudo de caso com observação de campo e aplicação de questionários aos membros da administração que utilizam as informações do sistema de custos. Os resultados da pesquisa apontam que as expectativas da administração em relação ao sistema de custos são informações realistas de custos e da margem de segurança de cada produto. Assim eles desejam que essas informações os auxiliem nas tomadas de decisões, previsões e elaboração do orçamento mensal. Os resultados também apontam que as maiores dificuldades encontradas durante a implantação do sistema foram a falta de projetos de engenharia e de listas de materiais completas e a falta de informações a cerca do tempo de produção de cada produto. Como dificuldade também apontam a falta de mão de obra qualificada na área e falta de conhecimento sobre o sistema SAP. Como saídas para aproximar o sistema de custos dos objetivos da administração estão o auxílio na qualificação dos funcionários do setor, no afinamento das listas de materiais e nas medições dos tempos de produção. A administração já utiliza as informações de custos em suas decisões, porém desejam que essas informações sejam mais precisas.

Palavras chaves: Custos; Sistemas de Informações; Competitividade; Média empresa.

1 INTRODUÇÃO

Os anos 90 no Brasil foram marcados por fortes transformações econômicas, tais como a implantação do Plano Real, o início da estabilidade econômica, a globalização comercial, adaptação das empresas num cenário de competição intensa, entre outros (MADEIRA, BARROS e PORTUGAL, 2013; COSTA, 2003). Com isso, as empresas recorreram a implantação de sistemas de gestão objetivando o controle e redução de custos para se manterem nesse mercado tão competitivo.

Os sistemas ERP (Enterprise Resource Planning Systems) surgiram para integrar os dados gerados por cada departamento da empresa, e essa forma, gerar informações propícias ao controle e redução de custos, cujo reflexo na estratégia e competitividade mercadológica (GOZZI, FEDICHIINA, OLIVO e MACHADO, 2006; REZENDE; LEANDRO, 2011). Dessa forma, entendem Mendonça et al (2013), que a contabilidade ao registrar o uso de material, mão de obra direta e todos os outros custos de produção, contribui com o controle e oferece informações para a redução de custos operacionais nas empresas. E que as funções de controle e tomada de decisão fundamentam essa contribuição. De acordo com Martins (2013), a primeira (controle), realiza as medições e arquivamento das informações para previsões futuras e comparação do realizado com as previsões. A segunda (decisão), fornece informações pertinentes à tomada de decisão, tais como, eliminação de produto da linha de produção, preços de compras de matérias primas e vendas de produtos, entre outros. Assim, para Maher (2001), a contabilidade de custos, além de servir para controle e auxílio na tomada de decisões, avalia o desempenho da empresa no que tange a resultado e competitividade mercadológica.

Diante do exposto, a pesquisa buscou respostas ao problema que direcionou toda sua trajetória, a saber: **Quais as expectativas que os membros da alta administração de uma indústria de médio porte esperam com a implantação de um sistema de custos?** Com o objetivo de auxiliar a busca pela resposta do problema proposto, definiu-se como objetivos, (i) identificar as expectativas da alta administração em relação à implantação do sistema de custos, (ii) apresentar as principais dificuldades encontradas na implantação do sistema de custos, (iii) e analisar as possibilidades para superar as dificuldades encontradas.

A pesquisa se justifica em razão dos seus resultados contribuir como referência para as empresas do segmento industrial e profissionais da área de custos, sobre dificuldades e benefícios na instituição de um sistema de custos, cujo objetivo seja controlar os gastos e auxílio nas tomadas de decisão. Como também, de base para outras pesquisas em outros segmentos operacionais, e por fim, informações que possam ampliar o debate na academia sobre o tema central desta pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Na busca por maior embasamento teórico para realização da pesquisa, foi feita revisão bibliográfica através de estudo de artigos publicados em congressos especializados, tais como CBC - Congresso Brasileiro de Custos e análise em livros de autores brasileiros e estrangeiros, como Michael Porter e Eliseu Martins. Com o objetivo organizacional, sobre pontos pertinentes à pesquisa, este referencial está distribuído em “competitividade”, “sistemas de gestão integrada” e “administração e contabilidade de custos”.

2.1 Competitividade

O marco histórico sobre a competitividade brasileira, ocorreu nos anos 90, quando na redução das tarifas de importação, privatização da indústria nacional e abertura comercial, ocorrido no governo de Fernando Collor de Melo (1990 - 1993). Ratificado e incrementado com a estabilidade econômica e controle inflacionário advindo das ações do plano real, no governo Fernando Henrique Cardoso (1994-2002). Essas ações governamentais, além de conduzir o país a um cenário econômico confiável, contribuiu para a qualidade dos produtos e aumento da competitividade entre as empresas. Assim, muitas empresas não conseguiram manter suas atividades operacionais, e outras adequaram-se ao modelo de gestão voltado ao controle e resultado (WOOD JR e CALDAS, 2007; COSTA, 2003 e LOMBARDI, 1997).

Para Carvalho et al (2009), o cenário competitivo dos nos 90 e as novas tecnologias industriais, balizaram o surgimento do sistema de gestão ERP, principalmente nas grandes empresas, e com ele, novo *layout* de gestão voltado para a continuidade operacional e lucratividade dos negócios. Dessa forma, entende Porter (1989), que estabelecer metas lucrativas e sustentáveis num mercado concorrido, são estratégias pertinentes aos negócios controlados com auxílio de sistemas de gestão. Esses sistemas, também proporcionam o alcance das vantagens competitivas (baixo custo ou diferenciação, qualidade e

prazo de entrega de produto), conforme afirma Nazareno et al (2001) e Faria et al (2013), e conseqüentemente, alcance das necessidades e expectativas do cliente (OLIVEIRA, 2011).

2.2 Sistema de gestão integrada.

É a integração dos dados gerados pelos setores constantes numa empresa, que transforma esses dados em informações para tomada de decisões operacionais e estratégicas no alcance das metas estabelecidas, conforme entende Castro et al (2013) e Oliveira (2011). Dentro deste contexto, os sistemas ERPs são ferramentas tecnológicas que ajudam as empresas alcançarem velocidade, integração, controle e otimização exigida por um mercado competitivo (SANTOS e NETO, 2013; GOZZI, FEDICHINA, OLIVO e MACHADO, 2006).

Na década de 70 surgiu o MRP (Material Requirements Planning), balizado em lista de materiais e um plano de produção. Esse sistema possibilita que as indústrias planejem o uso e quantidade de matérias primas futuras, com foco na previsão de estoques. E no final dos anos 80, uma versão mais atualizada, o MRP II (Manufacturing Resources Planining), com foco na mão de obra, máquinas, compra e vendas (CARVALHO, GIULI, JAMIL, SOUZA e CARVALHO, 2009).

Mas foi apenas na década de 90, o registro da evolução do MRP II, o ERP (Enterprise Resources Planning) com objetivo de integrar as informações, ponto relevante na tomada de decisão. Trata-se de um sistema com único banco de dados, capaz de integrar todas as áreas da empresa, e conseqüentemente, melhoras e evolução no controle gerencial (SANTO e NETO, 2013; RESENDE e LEANDRO, 2011; GOZZI, FEDICHINA, OLIVO e MACHADO 2006).

A pesquisa de Gozzi et al (2006) conclui que as principais causas positivas para empresas investirem em sistemas de gestão são (i) melhorar a exatidão e a disponibilidade da informação (67%); (ii) melhorar o processo de decisão dos executivos (61%); (iii) reduzir a relação custo/melhoria da eficiência (51%). Já os pontos negativos elencados por Colangelo Filho (2001) e Rezende e Leandro (2011) estão concentrados nos altos custos, inflexibilidade em relação as particularidades de cada organização e longos períodos de implantação.

2.3 Administração e contabilidade de custos

Guerreiro (2011), Rezende e Leandro (2011) e Maher (2001) define contabilidade de custos como ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos relativos a matéria

prima, mão de obra, materiais indiretos de fabricação para usuários internos e externos, bem como avaliação econômica das diferentes atividades que são realizadas pela empresa e apoio nos processos decisórios. Martins (2003), afirma que custos tem duas funções principais, o controle e o auxílio à tomada de decisões. A função controle ocorre através do estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. Já a função auxílio à tomada de decisões ocorre através da alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito as 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. Desta forma, faz-se necessário distinguir a diferença entre custo, despesa, gasto e perda para a realização de pesquisa sobre um sistema de custos, e consequentemente, sua implantação.

Gasto	Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
Custo	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
Despesa	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

FIGURA I - Diferença entre gasto, custo, despesa e perda. Fonte: Martins (2003)

2.3.1 Custos fixos x custos variáveis

No que se refere ao comportamento dos custos, os custos podem ser classificados como custos variáveis ou custos fixos. Os custos variáveis são os custos que se alterem na proporção direta da alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividade (MARTINS, 2003 e MAHER, 2001). Como exemplos de custos variáveis temos a matéria prima direta e a parcela de energia e água que são usadas exclusivamente no processo de produção. Quanto aos custos fixos, aqueles que não se alteram quando o volume se altera, dentro de um intervalo relevante de atividade, como exemplo, aluguel da fábrica e os salários dos operários.

2.3.2 Custos diretos, custos indiretos e apropriação de custos

Martins (2003) e Maher (2001), definem como custo direto qualquer custo que pode ser relacionado diretamente ou indiretamente com um objeto de custo. E como custo indireto, qualquer custo que não pode ser relacionado diretamente com um objeto de custo e que não são medidos em quantidades gastas por produto.

Quanto ao rateio ou apropriação de custos é definido como o processo de atribuir custos comuns a dois ou mais objetos de custo (MAHER, 2001). Idealmente, o rateio de custos deve refletir uma relação de causa e efeito entre os custos e os objetos aos quais eles são rateados. Os principais métodos de apropriação de custos são o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades. O primeiro (custeio por absorção), distribui todos os custos de produção de um período, sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, às quantidades de produtos fabricados (GUERREIRO, 2011 e MARTINS, 2003). O segundo (custeio variável), distribui apenas os custos variáveis de produção às quantidades de produtos produzidos no período (MAHER, 2001). Esse método é voltado especificamente para uso gerencial. Deve ser observado que não é aceito para finalidades fiscais e societárias. Embora o método de custeio por absorção atenda as exigências fiscais, o método do custeio variável é mais eficaz no atendimento das necessidades dos tomadores de decisões da empresa. O custeio por absorção atende aos usuários externos e o custeio variável atende aos usuários internos. As figuras II e III apresentam demonstração de resultado para as duas modalidades, onde é possível identificar a diferença entre elas, bem como sua abrangência.

Receita de vendas
(-) Custo dos produtos vendidos
(=) Margem bruta
(-) Custos de marketing e administrativos
(=) Lucro operacional

FIGURA II – Estrutura de cálculo do custeio por absorção. Fonte: Maher (2001)

Receita de vendas
(-) Custo dos produtos vendidos
(-) Custo variável de marketing e administração
(=) Margem bruta
(-) Custos de produção fixo
(-) Custos de marketing e administrativos
(=) Lucro operacional

FIGURA III – Estrutura de cálculos do custeio variável. Fonte: Maher (2001)

2.3.3 Critérios de avaliação de materiais e estoques

O custo de um material comprado por uma empresa não é seu preço de compra. Nos custos incorrem outros gastos como, tais como, gastos com transporte ou seguros. Além disso, o cálculo do custo do material deve abater os impostos recuperáveis. Martins (2003) afirma que a regra deve ser obedecida no cálculo do custo do material (todos os gastos incorridos para a colocação do ativo em condições de uso ou de venda devem incorporar o valor desse ativo), tais como equipamentos, matéria prima, ferramentas, etc.

2.3.4 O método do custo padrão

É um custo planejado que pode ser útil como parâmetro de comparação entre o custo real e o custo planejado. Auxilia na verificação dos motivos da diferença entre o custo real e o custo planejado. Para Guerreiro (2011), atende dois objetivos fundamentais. O primeiro diz respeito às decisões do futuro, quando necessário um custo a priori para subsidiar decisões de planejamento de preços e simulações de rentabilidade dos produtos. O segundo atende o controle de desempenho, através da comparação dos custos-padrão com os custos reais para decisões de controle (avaliação de desempenho, controle de custos, medição de eficiência). A tabela 1 a seguir demonstra os critérios adotados para medir o custo padrão.

TABELA I – Ficha do custo padrão do produto X

Recursos	Unidade	Quantidade padrão	Preço padrão	Custo padrão
Matéria prima X	Quilo	55	\$ 10	\$ 550
Material de embalagem Y	Metro	10	\$ 15	\$ 150
Custo de material				\$ 700
MOD + CIF do centro custo 1	Hora máquina	5	\$ 50	\$ 250
MOD + CIF do centro custo 2	Hora homem	10	\$ 15	\$ 150
Custo de transformação				\$ 400
Custo total				\$ 1.100

Fonte: Guerreiro (2011)

2.4 Estudos de casos semelhantes

Kos, Espejo e Raifur (2011) pesquisaram a compreensão e utilização das informações contábeis, pelos gestores das Micro e Pequenas Empresas (MPE). Para isso, utilizaram métodos descritivos e estatísticos numa amostra de 50 MPE do banco de dados RAIS/MTE (2011), do município de Guarapuava (PR). A conclusão alcançada é que esses gestores recebem informações incompletas e há baixa compreensão das informações recebidas pela contabilidade, conseqüentemente, ausência parcial nas tomadas de decisões.

Madeira, Barros e Portugal (2013), buscaram identificar as características da utilização do custo-padrão em uma indústria de médio porte do Rio de Janeiro. O objetivo da pesquisa está centrado na identificação das características da utilização do custo-padrão. A metodologia usada foi o estudo de caso de caráter descritivo e qualitativo. Foram aplicados questionários e entrevistas. Chegou-se à conclusão que as principais funções do custo padrão referem-se ao planejamento e controle dos custos, auxiliando no orçamento e na avaliação do desempenho da indústria no cálculo da lucratividade dos produtos. E que há características no auxílio e redução de desperdícios e no ganho de produtividade.

Mendonça, *et al* (2013), pesquisaram o desenvolvimento e implantação do sistema de informações de custos e controladoria na Associação de Catadores de Materiais Recicláveis (ASCAS) no município de São João Del Rei (MG). A metodologia aplicada foi o estudo de caso. Para isso, foi realizado revisão bibliográfica, pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas. Constatou-se que a implantação ocorreu em etapas, e a conclusão do estudo melhorias no suporte à tomada de decisões.

Costa (2013), analisou a evolução trazida pela contabilidade gerencial estratégica enquanto ramo do conhecimento. A metodologia utilizada foi levantamento de artigos sobre contabilidade gerencial estratégica, através de pesquisa bibliográfica e análises bibliométricas. Seguiu-se a conclusão que 1981 marcou o início das publicações científicas sobre contabilidade gerencial estratégica. Os picos de publicações ocorreram nos anos 1990, 1993, 2008 e 2010. Os países com maior quantidade de autores sobre o assunto foram Reino Unido (36%), Estados Unidos (9%), Austrália (8%) e Itália (8%). E por fim, ainda não há consolidação enquanto ramo de conhecimento e a quantidade de publicações sobre o tema se deram de forma inconstante.

Castro, Santos e Santos (2013), investigaram a conformidade das práticas de controladoria nas empresas privadas de controle brasileiro e do município de São Paulo, com as práticas estabelecidas pela literatura. A base investigatória foi a Revista Exame Melhores e Maiores 2011, excluída as empresas do setor de energia e serviços, correspondente a 108 empresas. Concluiu-se que as empresas com maior grau de aderência a estrutura conceitual a cerca de controladoria tem melhores resultados econômicos em relação às empresas com menor grau de aderência.

Clemente, Souza e Taffarel (2013), investigaram a utilização das ferramentas de gestão de custos pelas micro e pequenas empresas. Para isso, realizou-se revisão bibliográfica, análise documental, aplicação de questionários e aplicação de métodos estatísticos. A amostra correspondeu a sessenta micro e pequenas empresas das regiões Sul e Sudeste de Curitiba. As sessenta empresas foram selecionadas de forma aleatória dentre duzentas cadastradas na Federação de Indústrias do Estado do Paraná e na Associação dos Empresários do Grande Boqueirão. Concluiu-se que 38% dos gestores, declaram não conhecer os métodos de custeio e 62% declaram não usar ferramentas de gestão de custos.

Silva, *et al* (2014), investigaram quais fatores influenciaram uma indústria de moagem de trigo, à modificar seu sistema de custeio. A metodologia utilizada foi o estudo de caso único, onde foram realizadas entrevistas com o diretor presidente, o diretor comercial e o contador. A conclusão foi que os principais fatores que influenciaram a mudança do sistema de custos foram as modificações na legislação relacionada a comercialização de trigo, o aumento da concorrência com pressão por preços mais baixos, o aumento do tamanho da empresa e a insuficiência do sistema antigo para atender as novas necessidades.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

A pesquisa foi realizada numa empresa de médio porte, do segmento de Indústria Mecânica, sediada na Cidade de Goiânia/GO, no período de novembro de 2015, com o objetivo de identificar as expectativas dos gestores com a implantação de um sistema de custos, as dificuldades encontradas no processo de implantação e analisar as possibilidades de superação.

Para identificar as expectativas dos gestores com a implantação do sistema de custos, foi aplicado questionário fechado aos gestores da empresa. Já para as possíveis dificuldades na implantação do sistema de custo, foi aplicado questionário semiaberto aos funcionários da empresa. E por fim, para analisar as possibilidades de superação das possíveis dificuldades encontradas na implantação do sistema de custos na empresa, foi aplicado questionário aberto com todos os colaboradores (gestores e operários).

4 RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Apresentação da empresa

A empresa Planalto Indústria Mecânica Ltda, foi fundada em 1991. Atualmente possui duzentos e trinta colaboradores e faturamento anual aproximadamente R\$ 450 mil. Em busca de maior competitividade e permanência no mercado frente, em Julho de 2013 a empresa implantou o sistema ERP SAP. Sua linha de produção consiste na fabricação de equipamentos para coleta e transporte de resíduos sólidos. Tais produtos são compostos principalmente de chapas de aço, cilindros hidráulicos, comandos, bombas hidráulicas, mangueiras, conexões, tintas e materiais elétricos.

O processo de fabricação segue as seguintes etapas: (i) corte e dobra das chapas de aço, (ii) soldagem e montagem das estruturas, (iii) instalação dos primeiros componentes hidráulicos, (iv) instalação do equipamento sobre o caminhão, (v) montagem do sistema hidráulico, (vi) pintura do equipamento, (vii) instalação do sistema elétrico (lanternas, fios e sinalizadores sonoros), (viii) colagem de adesivos, (ix) regulagem do equipamento (ajuste do tempo de ciclo de compactação), (x) retoques de pintura, (xi) lavagem e entrega do produto.

4.2 Sistema de custos da empresa Planalto Indústria

Os equipamentos fabricados pela Planalto Indústria são compostos por uma quantidade significativa de peças. Além disso, o processo produtivo engloba vários processos de transformação

diferentes. Essa grande quantidade de materiais e de processos torna o cálculo do custo total de um equipamento intenso e interessante.

Todos os produtos fabricados têm um cadastro no SAP. Tal cadastro está associado a uma lista técnica de materiais e a um roteiro de produção (quantidade de horas de produção em cada departamento de produção). Através da lista técnica de materiais o sistema calcula o custo padrão do produto. A tarifa corresponde ao custo fixo mensal de cada centro de custo de produção dividido pela quantidade de horas de trabalho realizado. Dessa forma, o sistema calcula o custo fixo de um produto multiplicando a quantidade de horas do seu roteiro de produção pela tarifa de cada departamento. O custo padrão do equipamento é o custo fixo padrão somado ao custo variável.

O sistema possibilita comparar a tarifa planejada de um período com a tarifa real. Também possibilita que seja visualizado o custo padrão total de um produto e a separação em custo de material direto, custo de atividade máquina por centro de custo e custo de atividade homem por centro de custo. Além disso, o custo do produto pode ser visualizado separadamente em custo variável e custo fixo e analisado.

A estrutura de custos de produção está separada em centros de custos de produção e centros de custos auxiliares de produção. Os centros de custo de produção são Produtos Especiais; Montagem da Caixa; Corte e Dobra; Montagem de Semiacabados; Elétrica; Hidráulica; Pintura; Montagem de Tampa e; Montagem Veicular. Os centros de custos auxiliares de produção são Gerente Industrial; Encarregado de PCP; Supervisor de Produção; Engenharia; Controle de Qualidade; Água, Energia e Gás; Heliponto; Movimentação de Peças; Agropecuária e; Indústria. A lista técnica dos produtos com maior número de peças tem aproximadamente oitocentas peças diferentes distribuídas em nove níveis de lista técnica.

Todo final de mês é feito um processo de fechamento de custos do período. Nesse fechamento de custos é feito: (1) relatório do custo dos equipamentos vendidos no período; (2) relatório da variação dos estoques do período; (3) cálculo do valor das tarifas reais do período encerrado e absorção dos custos fixos aos produtos; (4) estimativa do valor das tarifas planejadas para o próximo período; (5) cálculo do custo padrão que será usado no próximo período para todas as matérias primas, produtos semi industrializados e produtos acabados.

A Planalto Indústria utiliza os relatórios de fechamento de custo para efeito contábil e para a elaboração do orçamento.

Em nível de sistema as ordens de produção dos produtos acabados são fechadas individualmente. Nas ordens de produção é possível alterar a quantidade de material consumido no processo e a quantidade de horas de produção. Dessa forma, o sistema permite que seja verificadas variações do custo real da ordem de produção em relação ao custo padrão.

4.3 Entrevistas com os gestores relacionados a custos

As entrevistas foram feitas com os seguintes gestores: superintendente, controller/gerente administrativo (a quem o departamento de custos está submetido diretamente), encarregado de almoxarifado (na época da implantação do SAP foi o responsável por acompanhar a parte de custos), analista de controladoria (auxilia na elaboração do orçamento mensal da empresa e depende de informações de custos) e consultor externo de SAP responsável pela implantação da parte de controladoria e custos, conforme figura IV a seguir.

Nome fictício	Função	Formação	Tempo na função	Tempo na empresa
C1	Superintendente	Pós-graduação Cont./finanças	22 anos	23 anos
C2	Controller	Pós-graduação Fin./Controladoria	6 anos	6 anos
C3	Enc. Almoxarifado	Cursando Eng. Produção	1 ano	16 anos
C4	Analista Controladoria	Superior Administração	4 anos	1 ano
C5	Consultor externo SAP FI/CO	Pós-graduação Cont./finanças	8 anos	1 ano

FIGURA IV – Apresentação dos gestores relacionados ao custo Fonte: Dados da pesquisa

- As seguintes perguntas foram aplicadas durante as entrevistas:
 - ✓ Quais benefícios um sistema de custos deve trazer a Planalto Indústria?
 - ✓ Quais benefícios efetivamente o sistema de custos da Planalto já traz?
 - ✓ Quais foram as maiores dificuldades encontradas na implantação do sistema de custos?
 - ✓ Por que todos os benefícios desejados do sistema de custos ainda não foram alcançados?
 - ✓ Gostaria de acrescentar mais alguma observação a pesquisa?
- Por meio da entrevista, com base nas perguntas apresentadas, chegou-se ao resultado ao que a administração da empresa deseja, bem como ao que atingiram, com a implantação do sistema de custos, conforme figura V.

	BENEFÍCIOS DESEJADOS	BENEFÍCIOS ATINGIDOS
C1	Real margem de contribuição e Controle da produção.	Certo grau de segurança nas decisões.
C2	Fechamento de custo mensal e Relatório de custos reais.	Apontamento de custo por produto. Relatório mensal de fechamento de custos. Listas de materiais diretos por produto
C3	Maximização do lucro e Diminuição da perca de material.	Auxílio na previsão de necessidade de matéria prima. Diminuição da quantidade de material em estoque.
C4	Comparação entre custos e lucros. Custo real dos produtos. Rapidez na entrega de relatórios de custos.	Apontamento do custo de cada produto.
C5	Classificação dos custos em fixos e variáveis, diretos e indiretos. Rateio dos custos com departamentalização. Apuração dos custos por absorção.	Apuração de custos mais real. Maior precisão nos resultados.

FIGURA V – Benefícios desejados x atingidos com o sistema de custos. Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se perceber pelas respostas que os benefícios mais esperados em relação ao sistema de custos são a mensuração do custo e da real margem de contribuição dos produtos e, auxílio nas tomadas de decisões, principalmente, as relacionadas a margem de contribuição de cada produto e aos custos do processo de produção.

Segundo os administradores os benefícios já alcançados são o conhecimento do custo e da margem de contribuição de cada produto fabricado com certo grau de segurança e o auxílio que o conhecimento dos custos de produção fornece para as tomadas de decisões. Uma crítica realizada pelos entrevistados é que, embora eles acreditem que os custos estejam próximos da realidade, eles sabem que tais custos não estão totalmente corretos. Também houve como resposta que o sistema de custos trouxe como benefícios o auxílio na previsão da necessidade de matéria prima e a diminuição da quantidade de estoque. Essa resposta ocorreu porque com a implantação do sistema de custos houve a melhor organização das listas de materiais diretos de cada produto.

Pode-se perceber pelas respostas obtidas nas entrevistas que há algum grau de alinhamento entre as expectativas da administração em relação ao sistema de custos e este. A principal utilidade que o sistema de custos já tem para a empresa é informar a margem de contribuição de cada produto vendido. E a principal preocupação da superintendente, do controller e da analista de controladoria é a confiabilidade dessa informação. A preocupação ocorre porque os produtos têm listas de materiais extensas e atualmente é deficitário o controle de onde são aplicadas as matérias primas de custo menos relevante.

Em relação as dificuldades encontradas na implantação do sistema e aos motivos de os benefícios ainda não terem sido alcançados as respostas dadas foram:

	DIFICULDADE DE IMPLANTAÇÃO	PORQUE TODOS BENEFÍCIOS AINDA NÃO FORAM ALCANÇADOS
C1	Complexidade das fases de produção. Modelo standard comprado não era suficiente para controle de material em produção.	A empresa não deu prioridade para desenvolver um sistema próprio de controle.
C2	Falta de mão de obra qualificada. Falta de um fluxograma do departamento. Falta de um local adequado para a equipe de custos trabalhar.	O sistema ainda está em fase de implantação. Falta traçar novas metas para o sistema. Falta qualificar melhor os funcionários de custos.
C3	Falta de projetos de engenharia para fazer as listas de materiais dos produtos. Falta de preocupação do pessoal da produção em relação ao controle. Grande dependência em relação aos consultores externos nos primeiros meses.	O sistema ainda está no segundo ano de funcionamento, ainda está em fase de implantação.
C4		Por escassez de mão de obra qualificada. Falta de conhecimento dos colaboradores em relação ao sistema SAP. Falta de assessoria mais assídua da empresa assistente.
C5	Aplicação dos conceitos de listas de materiais e tempo de produção e o levantamento desses dados.	A implantação atendeu perfeitamente os objetivos que foram propostos no escopo inicial do projeto SAP.

FIGURA VI – Dificuldades na implantação do sistema de custos. Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que as respostas sobre quais foram as dificuldades encontradas na implantação do sistema são bastante diferentes. As respostas mais encontradas foram falta de mão de obra qualificada, falta das listas de materiais no início da implantação e o fato do sistema ainda estar em fase de construção. Outras respostas encontradas foram a complexidade do processo de produção e das listas de materiais; o sistema padrão adquirido não estar pronto para as particularidades dessa empresa, havendo necessidade de adequação; falta de conhecimento em relação ao sistema.

Pode-se extrair das respostas às questões 3.1 e 3.2 sugestões do que pode ser feito para aproximar as expectativas dos administradores dos benefícios reais trazidos pelo sistema de custos. As ações que podem ser tomadas são contratação de mão de obra melhor qualificada ou treinamento da mão de obra que trabalha com o sistema de custos, melhorias no sistema de forma que este se adapte às necessidades particulares da empresa, auxílio no afinamento dos materiais de menor custo das listas de materiais e auxílio nas medições dos tempos de produção.

As respostas obtidas em relação às observações que os entrevistados gostariam de acrescentar a pesquisa foram:

GOSTARIA DE ACRESCENTAR ALGUMA OBSERVAÇÃO A PESQUISA	
C1	Toda empresa deve ter total controle sobre seus processos para que a mesma seja bem-sucedida e o controle dos custos é indispensável para a prosperidade e tomada de decisões.
C2	O sistema e o departamento de custos estão desempenhando um bom trabalho e que é necessário tempo e traçar novos objetivos para obter melhores benefícios do sistema.
C3	É necessário tempo para colher os frutos do investimento feito no sistema. A empresa deveria ter planos de benefícios que auxiliassem a aprendizagem do colaborador.
C4	O sistema de custos é primordial para a empresa, pois ele é melhora as decisões tomadas.
C5	A busca por competitividade representou extraordinário estímulo ao desenvolvimento e uso de sistemas de informações como meio de apoio a decisões. A difusão de sistemas ERP tem papel determinante nesse ganho de competitividade empresarial.

FIGURA VII – Observações dos entrevistados. Fonte: Dados da pesquisa

As observações feitas pelos cinco entrevistados giraram em torno de dois pontos centrais. Um é a relevância do sistema no controle das informações de custos para auxiliar nas tomadas de decisões e a empresa ganhar competitividade. Outro ponto é que os benefícios da implantação de um sistema integrado levam tempo para se tornar perceptíveis.

As entrevistas apontam que os benefícios mais desejados pela alta administração da Planalto em relação ao sistema de custos é a informação margem de contribuição extremamente próxima da realidade para cada produto fabricado. Hoje a alta administração tem a informação margem de contribuição por produto e a utiliza nas suas tomadas de decisões, porém, não tem confiança que a informação tem o grau de proximidade com a realidade que eles desejam.

Para que as informações de custos tenham o grau de detalhamento e realismo desejado pela administração, os gestores acreditam que é recomendável melhorar a qualificação dos colaboradores dos custos, principalmente, em relação ao sistema usado (SAP) e melhorar os processos de controle de produção da empresa.

5 CONCLUSÃO

Este estudo apresentou os resultados de uma pesquisa qualitativa que utilizou como metodologia de pesquisa o estudo de caso. O objetivo da pesquisa foi verificar quais eram os benefícios desejados pela administração de uma indústria de médio porte do município de Goiânia/GO em relação ao seu sistema de custos. Confrontou-se os benefícios desejados com os benefícios alcançados até o momento e buscou-se analisar qual a discrepância entre o desejado e a realidade. Buscou-se, também, verificar alternativas para facilitar a concretização da realidade desejada.

As entrevistas foram feitas com os colaboradores que estão ligados à administração da empresa. Foram entrevistados cinco colaboradores: a superintendente, o controller, a pessoa responsável por acompanhar a parte de custos no início da implantação do sistema, a analista de controladoria e um consultor que não trabalha na empresa, mas que presta serviço a ela.

Observando a utilidade dos sistemas de custos apresentados pelos autores Martins, Guerreiro e Maher, percebe-se que o sistema de custos da Planalto está numa fase inicial, ou seja, ele está numa fase de busca da melhora dos controles do processo produtivo e da precisão da informação margem de contribuição. De acordo com os autores citados, o sistema deve auxiliar, também, a verificar a eficiência dos processos produtivos e verificar os níveis de desperdícios de material. Dessa forma, o sistema de custo deve auxiliar, além das decisões de qual produto focar as vendas e qual preço vender, nas decisões de como produzir (quais processos produtivos utilizar).

Concluiu-se com a presente pesquisa que o maior benefício desejado pela administração em relação ao sistema de custos é que ele informe a margem de contribuição de cada produto vendido com exatidão. Atualmente a administração já utiliza a informação de custos dos produtos que o sistema fornece, porém, eles desejam que essa informação seja mais próxima da realidade. A pesquisa indica, também, que para que as informações de custos sejam mais próximas da realidade os colaboradores de custos devem ser melhor qualificados e devem receber melhor treinamento do sistema de gestão utilizado (SAP).

Como sugestão para futuras pesquisas, podem ser feitas abordando uma amostra maior de empresas de um segmento específico buscando identificar o que os gestores esperam de um sistema de custos, quais as dificuldades encontradas na implantação do sistema e o que de fato o sistema tem trazido

de benefícios; acompanhar a Planalto por um período de dois ou mais anos e verificar sua evolução não sobre a utilização do sistema de custos.

6 REFERÊNCIAS

CARVALHO, Rodrigo Baroni; GIULI, Agna Cordeiro de; JAMIL, George Leal; SOUZA, Cesar Alexandre; CARVALHO, Juliana Amaral Baroni. **Fatores-Chave na Implantação de ERPs: Estudo de um Caso Problemático em uma Média Indústria.** Revista Eletrônica de Sistemas de Informação, v. 8, n. 2, artigo 7. Nov. 2009.

CASTRO, Luiz Carlos Lemos; SANTOS, Roberto Fernandes dos; SANTOS, Neusa Maria Bastos F.. **Estrutura Conceitual da Controladoria nas Empresas Brasileiras: um olhar com a academia.** XX Congresso Brasileiro de Custos. Uberlândia. 2013.

CLEMENTE, Ademir; SOUZA, Ivanil Teles de; TAFFAREL, Marinês. **Gestão de Custos nas Micro e Pequenas Empresas das Regiões Sul e Sudeste de Curitiba.** XX Congresso Brasileiro de Custos. Uberlândia. 2013.

COLANGELO FILHO, Lúcio. **Implantação de sistemas ERP: Um Enfoque de Longo Prazo.** São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA, Márcia da Silva. **Reestruturação produtiva, sindicatos e a flexibilização das relações de trabalho no Brasil.** RAE-eletrônica, São Paulo: vol. 2, n. 2, p. 1 – 16. Jul. 2003.

FARIA, Ana Cristina de; SABAINÉ, Aline Adriane; ORTEGA, Gustavo Rodrigues. **Benefícios da Metodologia Seis Sigma na Redução de Custos: Estudo de Caso em uma Empresa de Pneumáticos.** XX Congresso Brasileiro de Custos. Uberlândia. 2013.

GOZZI, Sergio; FEDICHINA, Márcio Antonio Hirose; OLIVO, Rodolfo Leandro de Faria; MACHADO, Márcio Cardoso. **Competitividade Organizacional por Meio de Sistema ERP: Uma Análise dos Resultados Alcançados na Fase da Pós-Implantação.** Organizações em Contexto. 2006.

GUERREIRO, Reinaldo. **Estruturação de Sistemas de Custos para a Gestão da Rentabilidade.** São Paulo: Atlas, 2011.

KOSS, Sonia Raifur; ESPEJO, Marcia Maria dos Santos Bortolucci; RAIFUR, Leo. 2.4.5 **Compreensão e Utilização da Informação Contábil pelos Micro e Pequenos Empreendedores em seu Processo de Gestão.** 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2011

- LOMBARDI, Maria Rosa. **Reestruturação produtiva e condições de trabalho: percepções dos trabalhadores.** Educação & Sociedade. Campinas: n° 61, p. 64 – 87. Dez. 1997
- MADEIRA, Fabio Lopes; BARROS, Patrícia Maria Jardim; PORTUGAL, Guilherme Teixeira. **A Utilização do Custo Padrão em uma Indústria de Médio Porte: O Caso da Empresa Aerojet.** XX Congresso Brasileiro de Custos. Uberlândia. 2013.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando Valor Para a Administração.** São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2003.
- MENDONÇA, Fabrício Molica de; CAMPOS, Carlonmar; CORRÊA, Matheus Teixeira; INFANTE, Carlos Eduardo Durange de Carvalho. **Desenvolvimento e Implantação de um Sistema de Gestão de Custos em uma Associação de Catadores de Materiais Recicláveis.** XX Congresso Brasileiro de Custos. Uberlândia. 2013.
- NAZARENO, Ricardo Renovato; RENTES, Antonio Freitas; SILVA, Alessandro Lucas da. **Implantando Técnicas e Conceitos da Produção Enxuta Integrada à Dimensão de Análise de Custos.** XXI Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Salvador. 2001.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Administração de Processos.** São Paulo: Atlas, 2011.
- REZENDE, José Francisco; LEANDRO, Léo Lincoln. **Sistemas Integrados de Gestão (ERP): Escolha, Implantação e Implicações no Controle da Gestão.** Revista ADM.MADE. Rio de Janeiro: v. 15, n° 3, p. 61-84. Set/Dez. 2011.
- SANTOS, Ana Cristina Batista; NETO, Manoel Veras de Sousa. **Sistemas de Informação, Inovação Organizacional, Hibridismo: leituras alternativas sobre as mudanças geradas pelos ERPs.** Interface. Natal: v. 10, n° 2, p. 16-36. 2013.
- SILVA, Márcia Zanievicz; SCARPIN, Jorge Eduardo; ROCHA, Welington; COMENICO, Daniela Di. **Fatores Contingenciais que Contribuem para a Decisão de Modificação do Sistema de Custeio.** R.Adm., São Paulo: v. 49, n. 2, p. 267-279, abr./maio/jun. 2014.
- WOOD Jr., T.; CALDAS, Miguel P.. **Empresas brasileiras e o desafio da competitividade.**